



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 13808.003406/2001-90
Recurso Voluntário
Acórdão n° 1302-004.715 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de agosto de 2020
Recorrente COPEBRÁS INDÚSTRIA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO *QUANTUM* DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. NATUREZA DA ATIVIDADE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DAS DIFERENÇAS APURADAS NO *QUANTUM* DEVIDO.

Na modalidade de lançamento por homologação a atividade do contribuinte de confessar o débito em declaração e efetuar o pagamento constitui o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer providência para a sua constituição. Para modificar os valores originalmente declarados o contribuinte necessita apresentar nova declaração retificadora dos débitos.

Na revisão pelo Fisco dos valores apurados e confessados pelo contribuinte eventuais diferenças devidas e não confessadas devem ser objeto da constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento. Esta é a forma legal de revisão do pagamento e declaração do tributo realizados pelo contribuinte, sujeitos à homologação da autoridade Fiscal, sem o que as apurações do sujeito passivo permanecem válidas e o Fisco não pode exigir as diferenças apuradas, pois sequer pode inscrevê-la em dívida ativa.

A obrigatoriedade de realização do lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, está prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos “em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DECADÊNCIA MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO.

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

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO *QUANTUM* DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO.

Considerando que a revisão pelo Fisco da apuração e do *quantum* devido, enseja a necessidade de realização de lançamento de ofício das diferenças apuradas, na forma prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 ou 173, inc. I do CTN às revisões desta natureza feita pela autoridade administrativa no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação.

Ultrapassado o prazo decadencial, o lançamento resta homologado e torna-se imutável a apuração do *quantum* de tributo devido confessado pelo contribuinte.

Esses prazos decadenciais não se aplicam ao exame das parcelas que compõem a quitação do crédito tributário apurado, objeto de pedido de restituição/compensação total ou parcial pelo sujeito passivo, pois estas correspondem à essência do direito creditório pleiteado, sem as quais inexiste o próprio crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de decadência suscitada de ofício pelo Relator e, em consequência, dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo, Ricardo Marozzi Gregório e Andréia Lúcia Machado Mourão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocado), Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

COPEBRÁS LTDA., já devidamente qualificada nestes autos, recorre a este Conselho contra a decisão prolatada pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP), que indeferiu os pedidos veiculados através de manifestação de inconformidade apresentada contra a decisão da Delegacia da Receita Federal em Santos/SP..

Trata a lide de pedido de restituição de saldo negativo de CSLL, relativo ao ano-calendário 2000, cumulado com pedido de compensação parcial.

A unidade administrativa que primeiro analisou os pedidos formulados pela empresa (Delegacia da Receita Federal em Santos/SP.) deferiu parcialmente o pleito de restituição por entender que a interessada não ofereceu integralmente as receitas financeiras auferidas no ano-calendário 2000.

Na oportunidade da análise do pedido pela a autoridade administrativa, em 16 de fevereiro de 2007, a autoridade fiscal revisou a apuração da base de cálculo declarada pelo contribuinte em sua DIPJ do exercício 2001 (fls. 8 a 68) e identificou divergências entre os valores das receitas financeiras informados na Ficha 6-A Demonstração do Resultado (fl. 12) e a Ficha 43 – Demonstrativo do Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 64/66).

A contribuinte foi intimada (fls. 113) a esclarecer a divergência e apresentar a documentação comprobatória, *verbis*:

[...] fica a contribuinte acima identificada INTIMADA a apresentar; no prazo de 10 (dez) dias, contados a partir do recebimento desta:

Esclarecimentos, acompanhados de documentação idônea, acerca da divergência encontrada entre as receitas financeiras, declaradas na linha 24 da Ficha 06 - Demonstração do Resultado e os valores declarados, a título de receita financeira, na ficha 43 - Demonstrativo do Imposto de Renda na Fonte; Fundamentos de fato e de direito, acompanhados de documentação idônea, que ensejaram a compensação da estimativa da CSSL, relativa ao mês de janeiro de 2000.

[...]

Apresentados os esclarecimentos e os documentos solicitados que foram ainda confrontados com os dados informados pelas fontes pagadoras em DIRF, a autoridade administrativa proferiu Despacho Decisório (fls. 399/409), concluindo que a contribuinte deixou de oferecer integralmente as receitas financeiras por ela identificadas, *verbis*:

[...]

A planilha abaixo oferece uma melhor visualização das irregularidades encontradas, onde a Última coluna estabelece como deveriam ser os valores declarados, com base nas Dirfs, no Livro Razão, este Último no caso de receitas não incluídas na Dirf. Foi computada também a diferença entre o rendimento recebido do Citybank S/A, relativo à operações de swap (07), (cujo valor declarado, na ficha 43, foi menor.

| FICHA 06A - Demonstração do Resultado | | RAZÃO | FICHA 43 | DIRF/AJUSTE |
|----------------------------------------------------------------|---------------------|---------------------|----------------------|----------------------|
| 20. Variações cambiais ativas | 166.380,57 | 458.495,65 | | 458.495,65 |
| Operação Swap | 1.606.239,09 | 1.606.239,09 | 5.558.030,31 | 1.879.227,12 |
| Outras receitas financeiras (Juros, descontos obtidos, etc) | 7.534.322,38 | 1.030.741,30 | | 1.030.741,30 |
| renda fixa | | 6.211.474,98 | 5.596.630,99 | 9.275.434,28 |
| Receitas de Juros sobre o Capital Próprio | 255.356,10 | 255.356,10 | | 255.356,10 |
| TOTAL | 9.562.307,12 | 9.562.307,12 | 11.154.661,30 | 12.899.254,45 |

As discrepâncias com que se deparou refletiram no lucro contábil e na base de cálculo da CSSL, e, além de se configurarem omissão de receita, também violam as determinações contidas na Instrução Normativa SRF n.º 25, de 06 de março de 2001, que disciplinava a tributação das aplicações financeiras época e suas respectivas apropriações contábeis, cujos artigos abaixo transcritos se aplicam ao tipo de rendimento financeiro informado:

[...]

Da leitura desses dispositivos, conclui-se que o procedimento contábil promovido pela contribuinte não atendeu à legislação tributária, então em vigor, pois deixou de reconhecer receitas financeiras, cujos fatos geradores ocorreram dentro do ano calendário em exame, conforme demonstram os diversos registros em que elas constam. Não se justifica o procedimento, já que o imposto de renda retido na fonte foi utilizado pela interessada, tal como informado nas respectivas Dirf's.

Para maior clareza foi formulada a planilha abaixo, demonstrando a omissão praticada e seu reflexo no resultado do período, em comparação com os valores registrados em sua DIRPJ/2001:

| RECEITA FINANCEIRA OMITIDA | | 3.336.947,33 | |
|----------------------------|------------|--------------------|--------------------|
| | | DECLARADO | AJUSTADO |
| Base de cálculo CSSL | (1) | 23.300.168,67 | 26.637.116,00 |
| CSSL | (2) | 2.193.919,68 | 2.397.340,44 |
| CSSL estimativa | (3) | 2.948.519,63 | 2.948.519,63 |
| CSSL A PAGAR | (5) | -754.599,95 | -551.179,19 |

Tendo em vista o ajuste feito e o fato do contribuinte já ter utilizado parte do saldo negativo para quitar as estimativas da CSSL, apuradas nos meses de janeiro e julho de 2001, nos valores respectivos de R\$ 231.102,51 e R\$ 96.608,48, nos termos da IN.SRF. 21/1997, a autoridade administrativa reconheceu apenas um crédito de R\$ 237.260,45, conforme se extrai da decisão, *verbis*:

[...]

Considerando os fundamentos de fato e de direito expostos acima, bem como tudo o mais que do processo consta RESOLVO:

RECONHECER o saldo negativo de CSSL, apurado no exercício de 2001, ano calendário de 2000, no valor de R\$ 551.179,19, o qual, em razão das compensações efetuadas no exercício seguinte, sob a égide da Instrução Normativa SRF no 21/97, reduziu seu valor para R\$ 237.260,45, direito creditório que ora se reconhece.

2. HOMOLOGAR a compensação pleiteada nos autos, ate o limite dos créditos ora reconhecidos.

Inconformada, a empresa apresentou manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP) (fls. 395/413), trazendo os argumentos, assim resumidos na decisão recorrida:

[...]

- As compensações realizadas com créditos objeto do pedido de restituição ocorreram em julho e agosto de 2001, conforme se verifica dos pedidos de compensação constantes do processo.
- Por outro lado, a impugnante somente tomou ciência do indeferimento do pedido de restituição e da não homologação das compensações em 06/03/2007, ou seja, depois de mais de 6 anos da data do último pedido formulado.
- As normas contidas nos §§ 4º e 5º do artigo 74 da Lei 9.430/1996, com redação dada pelas MP 66/2002 e 135/2003, convertidas em Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, ratificam a já existente no Código Tributário Nacional, diploma este competente para dispor sobre decadência e prescrição em matéria tributária.
- Nem se alegue que os pedidos de compensação aqui referidos não foram convertidos em DCOMP, de forma que se pudesse cogitar da não aplicação das disposições mencionadas.
- Estando tacitamente homologados, não poderia o Fisco exigir valores compensados pela impugnante por falta de amparo legal.
- Ainda em sede preliminar, cumpre consignar que o despacho ora combatido incorre em flagrante violação a dispositivos legais.
- A empresa efetuou a liquidação da contribuição devida por estimativa do mês de janeiro de 2000 mediante compensação com créditos de terceiros. Pois, a autoridade a quo adotou entendimento de que o saldo negativo apurado nesse ano-calendário, por ser composto de crédito cedido por terceiros, implicaria a não conversão em DCOMP dos pedidos de compensação.
- A IN SRF 41/2000, que vedou a compensação de débitos com créditos de terceiros é posterior à data da compensação realizada, logo não pode ser tomada como supedâneo de validade para fundamentar o despacho decisório, sob pena de se aplicar a norma retroativamente, o que não é admitido pelo nosso sistema jurídico. Na data da efetivação da compensação acima mencionada, estava em vigor a IN SRF 21/1997, que autorizava o procedimento adotado pela ora impugnante e, conseqüentemente, gerando ato jurídico perfeito e com todos os efeitos dele decorrentes.
- Ademais, o crédito aqui discutido não decorre em sua totalidade de compensação com crédito de terceiros, mas de efetivos pagamentos mensais por estimativa.
- O crédito de terceiros utilizado havia sido expressamente reconhecido pela autoridade administrativa de origem. Todavia, no referido despacho, consignou-se que a validade da cessão de crédito somente se verificou em 23/10/2006 e que, portanto, a compensação realizada com base nessa cessão de crédito estaria vedada pela legislação.

- Cabe salientar ainda que, em nenhum momento, a interessada foi intimada em razão da divergência entre os valores dos comprovantes de rendimentos e os constantes em DIRF das fontes pagadoras.
- Mesmo porque caberia ao Fisco a tarefa de demonstrar que os dados apresentados em DIRF estariam corretos, na medida em que é impossível à impugnante a análise de declarações de terceiros, a fim de apontar inconsistência em seus dados.
- Em relação a divergências nas fichas 06A e 43 da DIPJ, esclareça-se que não há a obrigatoriedade de correlação exata entre os valores nelas imputados, eis que as receitas financeiras são reconhecidas “pro rata tempore”.
- Em obediência à própria legislação do IRPJ e CSLL, e aos princípios contábeis, as receitas financeiras foram apropriadas de acordo com o regime de competência.
- O fato de a empresa não ter sido intimada a se manifestar sobre as divergências, entre a escrituração e as DIRF, invalida qualquer alegação de omissão de receita, pelo não exercício de seu direito de contraditar tais informações.

A 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP) analisou a manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte e mediante o Acórdão n.º 16-15.776, de 11 de dezembro de 2007 (fls. 599/607), acolheu parcialmente a solicitação, conforme ementa a seguir transcrita:

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2000

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

Na hipótese de pedido de compensação de crédito do sujeito passivo com débito próprio, a autoridade administrativa dispõe do prazo de cinco anos, previsto no artigo 74, § 5º, da Lei n.º 9.430/1996, com a redação dada pela Lei n.º 10.833/2003, para a apreciação do pleito.

Transcorrido o prazo sem a manifestação da autoridade administrativa, considera-se homologada a compensação e definitivamente extinto o crédito tributário.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO.

Para a determinação do saldo negativo da CSLL, passível de ser restituído ou compensado, configura-se imprescindível a comprovação de que as receitas financeiras auferidas foram devidamente computadas na determinação do lucro real.

O acórdão recorrido reconheceu a homologação tácita dos pedidos de compensação apresentados, porém indeferiu a solicitação relativa ao saldo negativo de CSLL a restituir, por considerar não comprovada a inclusão da integralidade das receitas financeiras na base de cálculo, mantendo o conteúdo do despacho decisório nessa parte.

Ciente da decisão de primeira instância em 29/01/2008, conforme documento de fl. 611, e com ela inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário em 29/02/2008 (registro de recepção à fl. 612, razões de recurso às fls. 612/622), mediante o qual reitera todos os argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, forte no sentido de que resta

comprovada a correta tributação dos rendimentos de aplicação financeira e, por consequência, o direito creditório pleiteado.

Em 05 de julho de 2012, o colegiado desta 2ª Turma resolveu converter o julgamento em diligência, nos termos da Resolução n.º 1302-000.189 (fls. 634/640), a qual aponta a necessidade das seguintes providências:

[...]

Assim, voto pela conversão do julgamento em diligência para que a Unidade da Receita Federal do Brasil que jurisdiciona a Recorrente adote as seguintes providências:

I - Designação de autoridade fiscal para intimar a recorrente a apresentar demonstrativo correlacionando os valores contabilizados como receitas financeiras nos anos-calendário 1999 e 2000, com as aplicações financeiras efetuadas no ano de 1999 (ou anteriores) e resgatadas no ano de 2000. O Demonstrativo deve identificar: a instituição financeira, a data de aplicação ou aquisição do título, o valor total dos rendimentos produzidos até o resgate, o valor reconhecido como receitas financeiras no ano de 1999, o valor reconhecido como receitas financeiras no ano de 2000, as contas contábeis creditadas e/ou debitadas e os respectivos lançamentos contábeis efetuados. Os dados informados devem ser comprovados com a documentação pertinente.

II – A autoridade fiscal designada ao cumprimento das diligências solicitadas deverá analisar os elementos apresentados, em cotejo com as informações constantes dos autos, e elaborar Relatório Fiscal conclusivo sobre o valor total das receitas de aplicação financeiras a serem incluídas na base de cálculo da CSLL do ano-calendário 2000.

III – A Recorrente deve ser cientificada dos procedimentos referentes às diligências efetuadas e do Relatório Fiscal para que, desejando, se manifeste a respeito, observando-se o disposto no parágrafo único do art. 35 do Decreto n.º 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Em 18 de fevereiro de 2020 a interessada foi intimada a apresentar os elementos indicados na diligência (fls. 681), no entanto, transcorrido o prazo deferido não apresentou qualquer manifestação.

Em vista disso, mediante o despacho de fls. 682, os autos foram devolvidos ao CARF e redistribuídos a este relator para prosseguimento do julgamento .

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos pressupostos regimentais. Assim, dele conheço.

A questão que remanesce em discussão nos autos trata do não oferecimento à tributação das receitas financeiras pela recorrente, apurada pela autoridade administrativa ao efetuar o exame do pedido de restituição de saldo negativo da CSLL do ano-calendário 2000, apresentado em 12 de julho de 2001, seguido de compensações parciais com débitos de outros tributos, apurados nos meses de junho e julho de 2001, apresentadas por meio deste processo.

Na oportunidade da análise do pedido pela autoridade administrativa, em 16 de fevereiro de 2007, a autoridade fiscal revisou a apuração da base de cálculo declarada pelo contribuinte em sua DIPJ do exercício 2001 (fls. 8 a 68) e identificou divergências entre os valores das receitas financeiras informados na Ficha 6-A Demonstração do Resultado (fl. 12) e a Ficha 43 – Demonstrativo do Imposto de Renda Retido na Fonte (fls. 64/66).

Tendo em vista o ajuste feito e o fato do contribuinte já ter utilizado parte do saldo negativo para quitar as estimativas da CSLL apuradas nos meses de janeiro e julho de 2001, a autoridade administrativa reconheceu apenas um crédito de R\$ 237.260,45.

O acórdão recorrido, por sua vez, reconheceu a homologação tácita das compensações com outros tributos, referente a parte do direito creditório pleiteado dos seguintes valores:

| Código Trib/Contr | Per. Apur. | Venc. | Valor |
|--------------------------|-------------------|--------------|--------------|
| 2172 | 30/06/2001 | 13/07/2001 | 51.400,64 |
| 8109 | 30/06/2001 | 13/07/2001 | 224.666,49 |
| 2172 | 31/07/2001 | 15/08/2001 | 156.040,94 |
| 8109 | 31/07/2001 | 15/08/2001 | 45.139,38 |

No tocante ao ajuste da base de cálculo, o acórdão recorrido entendeu que não restou comprovado que as receitas financeira auferidas foram integralmente oferecidas à tributação, mantendo o despacho decisório nesta parte.

1. Da decadência

Antes de analisar a questão de fundo, relacionada ao entendimento da autoridade administrativa quanto ao oferecimento à tributação apenas parcial das receitas financeiras pela contribuinte e a conseqüente revisão da base de cálculo apurada e informada na DIPJ, entendo necessário analisar a possível ocorrência de decadência do direito do Fisco de revisar a apuração feita pelo sujeito passivo.

Conforme foi relatado, o pedido de restituição relacionado ao saldo negativo de CSLL apurado em 31/12/2000 foi protocolizado em 12 de julho de 2001, enquanto que o Despacho Decisório foi proferido somente em 16 de fevereiro de 2007 e cientificado ao sujeito passivo em 30 de março de 2007. Ou seja, transcorridos seis anos e três meses da data da ocorrência do fato gerador.

O acórdão recorrido inclusive reconheceu a homologação tácita das compensações apresentadas durante o ano de 2001, com base no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996.

De acordo com os elementos dos autos o contribuinte apurou a contribuição social devida no ano-calendário 2000, informou-a em sua DIPJ/2001 (original) e efetuou o recolhimento antecipado do tributo, que superou o montante anual devido apurado.

Dos elementos acima expostos, resta indiscutível que o lançamento da dita contribuição social do ano-calendário 2000 restou homologado com o transcurso do prazo previsto no art. 150, § 4º do CTN¹, considerando que não se discute, no caso, a existência de dolo, fraude ou simulação na referida apuração, conforme decidiu o STJ no REsp nº 973.733/SC², no regime previsto no art. 543-C do antigo CPC.

Na esteira da conclusão acima, resta inarredavelmente ultrapassado o prazo decadencial para que o Fisco pudesse revisar a base de cálculo apurada pelo contribuinte e constituir novos créditos tributários daquele período de apuração mediante o lançamento.

Ocorre que aqui estamos a tratar de pedido de restituição, cumulado com compensação parcial do crédito, efetuado pelo contribuinte em face da apuração de saldo negativo no período objeto de revisão pela autoridade administrativa, que denegou parcialmente o crédito pleiteado ante a conclusão de que os valores do tributo apurados como devidos seriam maiores que os confessados na declaração de rendimentos.

E, no caso, tal negativa se deu unicamente por meio de despacho decisório.

¹ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

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

² PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inoocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

[...]

Ou seja, inexistiu um lançamento de ofício das diferenças apuradas por parte da autoridade administrativa, para a constituição do crédito tributário respectivo, sendo apenas feita a glosa do respectivo montante do crédito a restituir pleiteado.

O reconhecimento da decadência em situações como esta ainda é objeto de divergência no âmbito dos colegiados do CARF, embora se verifique a existência de acórdão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais proferido neste sentido, *verbis*:

Acórdão nº 9101-001476, de 16 de agosto de 2012

RESTITUIÇÃO - SALDO NEGATIVO DE IRPJ - REVISÃO DA DIPJ – A autoridade administrativa deve verificar a efetiva existência dos valores objeto de restituição requerida pelo contribuinte. Entretanto, nesta análise, se já decorrido o prazo decadencial, lhe é defeso proceder a qualquer alteração de valores e informações da DIPJ do contribuinte que implique alteração da base de cálculo (lucro real após a compensação de prejuízos) e, conseqüentemente, do imposto apurado. Tais alterações só são admissíveis dentro do prazo decadencial e por meio de lançamento de ofício, quando necessário.

Tal entendimento, porém, não se consolidou, existindo vários julgados das turmas ordinárias no sentido de que os pedidos de restituição/compensação não estariam submetidos aos prazos decadenciais aplicáveis à constituição do crédito tributário pelo lançamento de ofício, conforme os Acórdão nº 1302-002.328, de 27/07/2017 e 1302-003.311, de 13/12/2018 deste próprio colegiado, sob a relatoria do d. conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, sintetizados na seguinte ementa:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR. INEXISTÊNCIA.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o poder/dever de constituir o crédito tributário estaria obstado. Não se submetem à decadência do direito de o fisco revisar seus assentamentos contábeis e fiscais os saldos negativos de CSLL apurados direta ou indiretamente nas declarações apresentadas a serem regularmente comprovados quando objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação.

Nos acórdãos acima referidos o i. relator cita ainda a jurisprudência no mesmo sentido, conforme os precedentes que indica, *verbis*:

Há diversos precedentes deste Colegiado neste sentido (Acórdão nº 1401-001.656, 1ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Antônio Bezerra Neto, julgado em 09 de junho de 2016; Acórdão nº 1402-002.306, 1ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator Luiz Augusto de Sousa Gonçalves, julgado em 15 de setembro de 2016; Acórdão nº 1301-001.300, 1ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Paulo Jackson da Silva Lucas, julgado em 08 de outubro de 2013; Acórdão nº 3201-002.449, 3ª Seção / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relatora Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, julgado em 24 de janeiro de 2017).

O argumento central desta última corrente é no sentido de que não deve ser confundida a impossibilidade de constituição do crédito tributário em face da decadência para o seu lançamento com a possibilidade de verificação do direito creditório, inclusive dos elementos formadores da apuração da sua base de cálculo, tendo em vista a necessidade de apuração de liquidez e certeza do crédito tributário.

Entendem os defensores desta tese que, especialmente nos casos em que envolvem também a compensação dos créditos pleiteados, o pedido deve se submeter unicamente ao prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, já mencionado, como se colhe do voto do Acórdão nº 1102-000.432, de 25/05/2011, da relatoria do d. conselheiro João Otávio Oppermann Thomé, *verbis*:

[...]

Quando se trata de compensação, não se está a tratar de lançamento, e tampouco é o crédito tributário o foco. Ao contrário, **o foco é o crédito que venha a ser alegado pelo sujeito passivo, sendo certo, portanto, que é a este que cabe fazer a prova do seu direito**, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 333, inciso I. Assim, o prazo decadencial apropriado à espécie a ser considerado é, antes de mais nada, o do artigo 168 do CTN, que versa sobre o direito do sujeito passivo de pleitear a restituição do tributo pago a maior ou indevidamente.

Uma vez formalizada em tempo hábil a compensação, deve o sujeito passivo ter instrumentos hábeis a comprovar a regularidade do direito invocado, cabendo ao Fisco verificar a consistência das informações necessárias ao procedimento de homologação da compensação. Aliás, **o artigo 170 do CTN é expresso ao atribuir à lei o poder de autorizar a compensação tão somente com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda pública**, e sob as condições e garantias que a própria lei vier a estipular.

Assim, **é somente a partir da formalização da compensação que há sentido em se falar em prazo para que a autoridade administrativa se pronuncie acerca do direito alegado**. Neste sentido, cumpre observar que o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/03, veio a suprir lacuna antes existente na legislação, no sentido de que não havia um prazo estabelecido em lei para a análise do pleito. E o prazo que foi estabelecido pela lei para a homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação (art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96).

No caso concreto, a declaração de compensação mais antiga foi apresentada em 27.03.2003, e a ciência do Despacho Decisório se deu em 17.03.2008, portanto dentro do prazo previsto na lei para a apreciação do direito invocado, de sorte que não há que se alegar a decadência do direito do fisco nem a homologação tácita de qualquer crédito. Importante ressaltar, mais uma vez, que o ato praticado pela autoridade administrativa competente foi de não-homologação da compensação declarada, por falta de comprovação da existência do direito creditório, e não de constituição de ofício de crédito tributário.

Ainda, importante ressaltar, também, que a lei é expressa no sentido de que o que está sujeito a ser homologado tacitamente, com o decurso do prazo quinquenal, são as compensações declaradas pelo sujeito passivo e fundadas em certo crédito, e não o crédito propriamente dito, o que apenas reforça a assertiva de que a liquidez e certeza do crédito há sempre de ser aferida pela autoridade administrativa ante a presença de pleito repetitório/compensatório.

[...]

(Destaquei)

No voto condutor do Acórdão nº 1302-003.311, o d. conselheiro Paulo Figueiredo vai na mesma direção e acrescenta que entendimento contrário permitiria a perpetração de fraudes por parte de contribuintes de má-fé, que esperariam quase o fim do prazo decadencial para retificar os montantes devidos, originalmente declarados, seguidos de apresentação de

declaração de compensação, de modo que ficaria inviabilizada a revisão da apuração declarada por parte do Fisco, *verbis*:

[...]

Como bem esclarecido na decisão recorrida, **o prazo de que trata o art. 173 do CTN trata da constituição do crédito tributário, não guardando qualquer relação com o objeto do presente processo que é a análise de suposto direito creditório invocado pela Recorrente na DComp apresentada.**

Como sabido, uma vez apresentada pelo sujeito passivo a Declaração de Compensação de que trata o art. 74, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação conferida pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a Fazenda Pública dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para verificar a correção da compensação declarada, sob pena de homologação tácita desta.

Por óbvio que esta verificação da correção da compensação declarada deve envolver a liquidez e a certeza do crédito que o sujeito passivo utilizou para embasar a sua declaração, posto que tais características são requisitos essenciais fixados pela lei para a realização da compensação, conforme art. 170 do CTN.

Assim, na verificação realizada pela Autoridade Fiscal dentro do prazo de 5 (cinco) anos após a apresentação da DComp não há como se impor limites a que se analise inclusive a base de cálculo do suposto crédito invocado pelo sujeito passivo, ainda que se refira a fatos ocorridos a mais de 5 (cinco) anos, **não para que realize lançamento tributário, mas para embasar a decisão acerca da restituição/compensação.**

[...]

Na verdade, conclusão diversa tornaria letra morta o referido prazo para a homologação, posto que o sujeito passivo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos contados a partir do fato gerador para retificar sua declaração (Parecer Cosit nº 48, de 1999; Solução de Consulta Interna Cosit nº 11, de 2006; Parecer Normativo Cosit nº 6, de 04 de agosto de 2014), bem como de igual prazo, contados desde a extinção do crédito tributário, para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente ou a maior (art. 168, inciso I, do CTN). O caso sob apreço ilustra perfeitamente tal fato:

A Recorrente, após haver apresentado DIPJ em relação ao ano-calendário de 2006 (fls. 12 a 101), na qual apurou saldo de imposto a pagar igual a zero, apresentou em 29 de dezembro de 2011, DIPJ retificadora (fls. 102 a 192), na qual alterou o base de cálculo do IRPJ, em R\$ 16.709.184,68, de modo que indicou saldo negativo no montante de R\$ 3.793.925,24. Na mesma data, apresentou a DComp de que trata o presente processo, por meio da qual compensou o novel saldo apurado.

Adotando-se a linha de raciocínio invocada pelo sujeito passivo, a Administração Tributária, apesar de dispor até 29 de dezembro de 2016 para homologar ou não a compensação declarada pelo sujeito passivo, disporia de apenas 2 dias para verificar a liquidez e certeza do saldo negativo que a embasou.

A interpretação de todas as normas deve ser realizada de modo sistêmico, para concluir que, embora disponha até 31 de dezembro de 2011 para constituir qualquer crédito tributário relativamente ao ano-calendário de 2006 (é disso que trata o art. 173 do CTN), a Fazenda Pública disporá de todo o lustro, contado a partir da apresentação da DComp, para verificar a liquidez e certeza do crédito invocado, inclusive contestando a base de cálculo utilizada para apura-lo.

[...]

(Destaquei)

Tendo em vista a força dos argumentos acima, apresentados pelo brilhante conselheiro Paulo Henrique, acompanhei seu voto nos acórdãos proferidos no colegiado, no último acima citado pelas suas conclusões, especialmente em face do argumento de que entendimento diverso abriria flanco para a ocorrência de retificações fraudulentas de declarações às vésperas do transcurso do prazo decadencial.

Não obstante, desde então tenho refletido sobre o tema e penso que seja esta um oportunidade de revisitá-lo, ampliando e aprofundando o horizonte de análise.

Os defensores da tese de que não se aplicam os prazos decadenciais inerentes ao lançamento aos pedidos de restituição/compensação sustentam que os únicos prazos que a regem são o do art. 168, inc. I do CTN³ para o contribuinte e, especificamente no caso de compensações, o prazo de homologação fixado pelo art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996⁴ para o Fisco e, ainda, que inexistente prazo decadencial estabelecido para apreciar pedidos de simples restituição do indébito tributário.

De fato, os prazos acima referidos não se confundem com os prazos decadenciais inerentes ao lançamento, mas nem por isto estes últimos podem ser desconsiderados quando da análise dos pedidos de restituição, cumulados ou não com pedidos de compensação.

Dúvida não há que o contribuinte possui um prazo prescricional de 5 anos para pleitear o indébito tributário, ressalvada a hipótese prevista na Súmula CARF nº 91⁵. O mesmo ocorre quanto ao prazo para a homologação das compensações, que é de cinco anos da data da sua apresentação, ressalvados os casos em que o contribuinte apresenta declarações retificadoras.

Impende lembrar que o prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996 refere-se à homologação da compensação, findo o qual, sem manifestação da autoridade administrativa, resta a mesma homologada tacitamente, independentemente da verificação da existência do crédito pleiteado.

Trata-se de regra afetada exclusivamente ao processo de compensação que, a meu ver, não tem o condão de excluir as normas gerais de direito tributário que estabelecem a constituição e revisão do crédito tributário, seja pelo contribuinte, seja pelo Fisco.

Tendo em conta esta premissa, é preciso analisar qual o alcance dessas normas gerais atinentes ao lançamento com vistas a apuração de eventuais indébitos pleiteados pelo sujeito passivo.

³ Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)

II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.

⁴ Art. 74. [...]

§ 5o O prazo para homologação da compensação declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

⁵ Súmula CARF nº 91:

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

O art. 150 do CTN estabelece que nos casos em que a legislação prevê o lançamento por homologação o contribuinte antecipa o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sujeitando-se à homologação desta, *verbis*:

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

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

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

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

(Grifei)

Em que pese a lei estabeleça o pagamento antecipado do tributo para caracterizar o lançamento por homologação, atividade realçada no julgamento do STJ retro mencionado, a legislação tributária estabelece obrigações acessórias concernentes à apresentação de declarações pelo contribuinte (DCTF, DIPJ, etc) por meio das quais os débitos são confessados e é demonstrada a sua apuração. Cumprida esta etapa pelo contribuinte, completa-se o seu dever previsto no art. 150 do CTN, abrindo para o Fisco o poder/dever de homologar o lançamento realizado, expressa ou tacitamente.

O CTN prevê, também, em seu artigo 149, que este lançamento pode ser revisto de ofício pela autoridade administrativa, entre outras situações, como na hipótese do seu inc. V, quando se comprove a omissão ou inexactidão por parte do contribuinte quanto ao dever estabelecido no art. 150 do mesmo diploma, acima mencionado. Esta revisão, nos ditames do código, só pode ser feita enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. Confira-se o dispositivo:

Art. 149. **O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:**

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

(Grifei)

Como cediço, os prazos previstos no código tributário para a revisão do lançamento são os do art. 150, § 4º e do art. 173, inc. I, nas situações neles previstas.

Por outro lado, o código estabelece que o crédito tributário deve ser constituído pela autoridade administrativa competente mediante o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, *verbis*:

Art. 142. **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.

Parágrafo único. **A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória**, sob pena de responsabilidade funcional.

(Grifei)

Do exposto até aqui, resta claro que o valor do crédito tributário constituído por iniciativa do sujeito passivo pode ser revisto pela autoridade dentro dos prazos decadenciais, mediante a realização do respectivo lançamento de ofício.

Ocorre que, nos casos de análise de processos de pedidos de restituição e compensação tributária, a autoridade administrativa, por vezes, procede ao reexame da base de cálculo apurada pelo contribuinte, e informada em suas declarações, e constatando “omissão ou inexatidão” na apuração, procede à reapuração do montante de tributo devido, sem realizar o lançamento para alterar o crédito tributário confessado, glosando a diferença apurada do crédito pleiteado.

Foi precisamente o que ocorreu no presente caso e que sói ocorrer em muitos outros.

É possível que decorra desta forma de proceder da autoridade administrativa o entendimento de que a revisão da base de cálculo declarada no âmbito do exame dos processos de restituição/compensação, sem a lavratura de um ato constitutivo do crédito apurado, não se submete aos prazos decadenciais estabelecidos no CTN para a realização do lançamento, posto que tal procedimento seria autônomo e, assim, prescindiria daquele ato administrativo.

O aprofundamento do exame deste caso me fez ver o equívoco desta tese.

Ora, sendo o chamado lançamento por homologação sujeito à revisão da autoridade administrativa, sob pena de homologação tácita, e diante da necessidade de consubstanciar esta revisão mediante o lançamento de eventuais diferenças devidas, a sua não realização no prazo legal implica na sua homologação definitiva, para todos os fins.

Não há como prescindir da realização do lançamento quando a autoridade administrativa constata divergência entre os valores apurados e confessados pelo contribuinte na apuração do *quantum* devido do tributo, mesmo em sede de pedidos de restituição e compensação.

Veja-se que o pressuposto inicial do pedido de restituição/compensação é a realização de um pagamento indevido ou à maior que o devido em face da legislação tributária. A apuração deste montante indevido é feita, em princípio, a partir do confronto entre o montante pago e o montante apurado e confessado pelo sujeito passivo.

Ou seja, para que exista um indébito tributário é necessário que exista a quitação de um “crédito tributário”, via de regra mediante pagamento ou compensação, que extrapola o montante apurado e constituído mediante confissão por meio de declaração do sujeito passivo.

Quando há divergência entre os valores pleiteados em pedidos de restituição/compensação e aqueles informados em DCTF como disponíveis, é imprescindível que o sujeito passivo proceda a retificação desta última declaração, de forma que os débitos declarados a maior fiquem disponíveis, providência requerida inclusive depois de proferido o despacho decisório. É o que se extrai, p. ex., do Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 28/08/2015, que dispõe, *verbis*:

Assunto. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RETIFICAÇÃO DA DCTF DEPOIS DA TRANSMISSÃO DO PER/DCOMP E CIÊNCIA DO DESPACHO DECISÓRIO. POSSIBILIDADE. IMPRESCINDIBILIDADE DA RETIFICAÇÃO DA DCTF PARA COMPROVAÇÃO DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

As informações declaradas em DCTF – original ou retificadora – que confirmam disponibilidade de direito creditório utilizado em PER/DCOMP, podem tornar o crédito apto a ser objeto de PER/DCOMP desde que não sejam diferentes das informações prestadas à RFB em outras declarações, tais como DIPJ e Dacon, por força do disposto no § 6º do art. 9º da IN RFB n.º 1.110, de 2010, sem prejuízo, no caso concreto, da competência da autoridade fiscal para analisar outras questões ou documentos com o fim de decidir sobre o indébito tributário. Não há impedimento para que a DCTF seja retificada depois de apresentado o PER/DCOMP que utiliza como crédito pagamento inteiramente alocado na DCTF original, ainda que a retificação se dê depois do indeferimento do pedido ou da não homologação da compensação, respeitadas as restrições impostas pela IN RFB n.º 1.110, de 2010.

Retificada a DCTF depois do despacho decisório, e apresentada manifestação de inconformidade tempestiva contra o indeferimento do PER ou contra a não homologação da DCOMP, a DRJ poderá baixar em diligência à DRF. Caso se refira apenas a erro de fato, e a revisão do despacho decisório implique o deferimento integral daquele crédito (ou homologação integral da DCOMP), cabe à DRF assim proceder. Caso haja questão de direito a ser decidida ou a revisão seja parcial, compete ao órgão julgador administrativo decidir a lide, sem prejuízo de renúncia à instância administrativa por parte do sujeito passivo.

O procedimento de retificação de DCTF suspenso para análise por parte da RFB, conforme art. 9º-A da IN RFB nº 1.110, de 2010, e que tenha sido objeto de PER/DCOMP, deve ser considerado no julgamento referente ao indeferimento/não homologação do PER/DCOMP. **Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a sua homologação, o julgamento referente ao direito creditório cuja lide tenha o mesmo objeto fica prejudicado, devendo o processo ser baixado para a revisão do despacho decisório.** Caso o procedimento de retificação de DCTF se encerre com a não homologação de sua retificação, o processo do recurso contra tal ato administrativo deve, por continência, ser apensado ao processo administrativo fiscal referente ao direito creditório, cabendo à DRJ analisar toda a lide. Não ocorrendo recurso contra a não homologação da retificação da DCTF, a autoridade administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP.

A não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição contida na IN RFB nº 1.110, de 2010, não impede que o crédito informado em PER/DCOMP, e ainda não decaído, seja comprovado por outros meios.

O valor objeto de PER/DCOMP indeferido/não homologado, que venha a se tornar disponível depois de retificada a DCTF, não poderá ser objeto de nova compensação, por força da vedação contida no inciso VI do § 3º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996.

Retificada a DCTF e sendo intempestiva a manifestação de inconformidade, a análise do pedido de revisão de ofício do PER/DCOMP compete à autoridade administrativa de jurisdição do sujeito passivo, observadas as restrições do Parecer Normativo nº 8, de 3 de setembro de 2014, itens 46 a 53. Dispositivos Legais. arts. 147, 150, 165 170 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); arts. 348 e 353 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 – Código de Processo Civil (CPC); art. 5º do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984; art. 18 da MP nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; Instrução Normativa RFB nº 1.110, de 24 de dezembro de 2010; Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012; Parecer Normativo RFB nº 8, de 3 de setembro de 2014.

(destaquei)

A importância da declaração constitutiva do crédito tributário, no caso a DCTF, pelo contribuinte, também é constatada quando se examina o instituto da denúncia espontânea.

Como é cediço, não basta que o contribuinte efetue um pagamento das diferenças devidas e não confessadas anteriormente, sendo imprescindível para a sua caracterização a apresentação de declaração confessando o respectivo débito, conforme decidiu o STJ no REsp nº 1.149.022/SP, *verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO

PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

1. **A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente.**

2. Deveras, a denúncia espontânea não resta caracterizada, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento, à vista ou parceladamente, ainda que anteriormente a qualquer procedimento do Fisco (Súmula 360/STJ) (Precedentes da Primeira Seção submetidos ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 886.462/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008; e REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

3. É que "**a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte**" (REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008).

4. Destarte, **quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada** (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN.

5. In casu, consoante consta da decisão que admitiu o recurso especial na origem (fls. 127/138):

"No caso dos autos, a impetrante em 1996 apurou diferenças de recolhimento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro, ano-base 1995 e prontamente recolheu esse montante devido, sendo que agora, pretende ver tributo em atraso, antes da ocorrência de qualquer procedimento fiscalizatório.

Assim, não houve a declaração prévia e pagamento em atraso, mas uma verdadeira confissão de dívida e pagamento integral, de forma que resta configurada a denúncia espontânea, nos termos do disposto no artigo 138, do Código Tributário Nacional."

6. Conseqüentemente, merece reforma o acórdão regional, tendo em vista a configuração da denúncia espontânea na hipótese sub examine .

7. Outrossim, forçoso consignar que a sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte.

8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(grifei)

Como destacado no acórdão do STJ, a retificação do valor declarado a menor, elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito atinente à parte não declarada. Por outro lado,

o mero pagamento, desacompanhado da confissão do débito, é insuficiente para caracterizar a denúncia espontânea.

Pelo exposto até aqui, resta claro que, na modalidade de lançamento por homologação, a atividade do contribuinte de confessar o débito em declaração e efetuar o pagamento correspondente constitui o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer providência para a sua constituição.

Se, por um lado, o contribuinte, para modificar os valores originalmente declarados necessita apresentar nova declaração retificadora dos débitos, de outro impõe-se ao Fisco, ao efetuar a revisão dos valores apurados e confessados pelo contribuinte e apurar diferenças devidas e não confessadas, a obrigação da constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento pela autoridade administrativa competente.

Esta é a forma legal de revisão do pagamento e declaração do tributo, realizados pelo contribuinte, sujeita à homologação da autoridade fiscal, sem o que as apurações do sujeito passivo permanecem válidas e o Fisco não pode exigir as diferenças apuradas, pois sequer poderia inscrevê-la em dívida ativa.

A obrigatoriedade de efetuar o lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, também está prevista no art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos “em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”, conforme se extrai, *verbis*:

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)

[...]

§ 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)

[...]

(Grifei)

Neste ponto, não posso deixar de analisar o respeitável entendimento do d. conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, ilustre membro deste colegiado, manifestado no artigo que trata deste tema, intitulado “A Análise do Direito Creditório na Repetição do Indébito Tributário Federal”⁶, onde aponta que a introdução desse § 4º no artigo 9º do Decreto nº 70.235/1972 tinha como objetivo, segundo a exposição de motivos da MP nº 449/2008, que lhe deu origem, tão somente o de “assegurar o direito ao contraditório e a ampla defesa” nas hipóteses mencionadas, conforme aponta, *verbis*:

⁶ MANEIRA Eduardo, LOBATO Valter/Coordenadores. Compensação Tributária no âmbito federal: questões práticas. São Paulo: FocoFiscal, 2015. p. 52

A modificação legislativa teve apenas o condão de criar uma previsão legal para a atuação das infrações que não resultam em exigência de crédito tributário. Seu objetivo foi bem esclarecido no item 13 da Exposição de Motivos Interministerial nº 161/2008 – MF/MP/MAPA/AGU – apresentada para a Medida Provisória nº 449/2008, que lhe deu origem:

13. O art. 23, por sua vez, altera o Decreto nº 70.235, de 1972, sendo que a alteração do art. 9º do referido Decreto visa possibilitar à Fazenda Nacional, nas hipóteses em que não resulte o lançamento de crédito tributário, **a formalização de infrações que ensejem a redução de valores a restituir**, a compensar ou a deduzir de tributos e a glosa de créditos de tributos não cumulativos, **permitindo ao contribuinte exercer plenamente o direito ao contraditório e a ampla defesa.**

Tratou-se, então, de garantir o contraditório e a ampla defesa nas hipóteses em que constatadas as referidas infrações. Portanto, **a finalidade dessa norma deve ser colhida em absoluta consonância com a ideia de se garantir o contencioso administrativo e, sobretudo, com a exigência probatória contida no caput do mesmo artigo**, qual seja todos os elementos indispensáveis à comprovação do ilícito. Desde que tais premissas sejam atendidas, não vejo necessidade de se exigir a lavratura de auto de infração se o mesmo objetivo pode ser atingido com um despacho decisório que pode ser contestado pela via da manifestação de inconformidade dos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

(grifei)

Peço vênia para discordar desse entendimento do nosso douto e brilhante colega de turma.

Em que pese a redação do dispositivo não prime pela melhor técnica, resta claro, até mesmo pela exposição de motivos transcrita, que este trata de situações, como a do presente caso em que, embora exista um crédito tributário a ser constituído, dele não resulta uma exigência de pagamento, posto que o contribuinte já havia recolhido valores superiores ao apurado, suficientes para a quitação do crédito tributário adicional.

A invocação da mensagem legislativa como método de interpretação histórica do dispositivo, invocada no texto acima, conquanto válida não deve ser a única e não só pode como deve ser adotada conjuntamente com outros métodos de interpretação como o teleológico e, porque não, primeiramente, o literal.

Partindo-se da interpretação literal do dispositivo é possível afirmar que este dá um comando imperativo ao determinar em seu caput que a forma de exigência do crédito tributário deve se dar por meio de auto de infração ou notificação de lançamento e estende, em seu parágrafo 4º, tal determinação às hipóteses "*em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário*".

Assim, revela-se de pronto que não é uma faculdade, mas um comando legal determinando a forma como deve ser constituído o crédito tributário pela autoridade fiscal ao proceder o lançamento de ofício em face das infrações por ela apuradas, ao contrário do que parece sugerir a exposição de motivo quando afirma que o dispositivo "*visa possibilitar à Fazenda Nacional, nas hipóteses em que não resulte o lançamento de crédito tributário*", sua formalização na forma estabelecida no caput do art. 9º.

Adotando-se o método teleológico de interpretação, por tudo que se expos até aqui sobre a forma de constituição e revisão do crédito tributário, a melhor conclusão, a meu ver, é a de que o dispositivo em questão é a forma determinada pelo legislador para a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento de ofício pela autoridade administrativa competente, em sintonia com o que dispõe o Código Tributário Nacional nesta matéria.

Mas, ainda que se busque a finalidade da norma, por meio da interpretação histórica, a partir da parte final da exposição de motivos, qual seja, permitir “*ao contribuinte exercer plenamente o seu direito ao contraditório e à ampla defesa*”, me parece que a determinação de lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento em situações tais, como a que ora se discute, é a que propicia ao contribuinte o mais amplo exercício do seu direito de defesa.

Note-se que, no presente caso, tivesse sido feita a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento o debate sobre a ocorrência ou não da decadência não seria desviado por interpretações outras quanto à real natureza do ato praticado pela autoridade administrativa ao revisar a base de cálculo apurada pelo contribuinte e recalculá-lo devido da contribuição em questão, glosando a diferença apurada do montante a ser restituído como indébito.

Bastaria aferir, diante dos elementos fáticos e à luz das regras decadenciais, se a decadência ocorreu ou não.

Noutro giro, fosse facultativa a atividade da autoridade administrativa a inovação legal seria inócua, posto que, como bem observado pelo d. conselheiro Ricardo Marozzi em seu artigo, a lei já oferecia ao contribuinte o direito à apresentação de manifestação de inconformidade em face do indeferimento total ou parcial dos pedidos de restituição ou compensação.

Não olvidemos que outro princípio basilar da hermenêutica é o de que a lei não contém palavras inúteis.

Confesso que até me aprofundar no estudo deste caso, eu também considerava aceitável o ato praticado pela autoridade administrativa de proceder ao ajuste da base de cálculo e à retificação do *quantum* devido, tão somente mediante a exposição dos motivos de fato e de direito no seu despacho decisório, por vislumbrar no caso apenas a glosa de um crédito pleiteado e não perceber, de outro lado, a exigência de um crédito tributário ainda não constituído.

Diante do quadro ora analisado, revejo tal entendimento, pois estou convicto que não há espaço para a revisão do crédito tributário constituído por meio de confissão do sujeito passivo através do lançamento de ofício senão pela forma determinada na lei que rege o processo administrativo fiscal em seu art. 9º, em consonância com o que dispõe o Código Tributário Nacional.

Infelizmente, em que pese o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235/1972, tenha sido inserido no ordenamento desde o ano de 2009, não se observa um procedimento uniforme da administração tributária nesse sentido, quando se detecta a necessidade de revisão da base de cálculo e do crédito tributário apurado na análise de pedidos de compensação e restituição.

Entendo que urge a padronização desse procedimento, em obediência ao ordenamento que rege o processo administrativo fiscal, o que poderia ser adotado diretamente no sistema de compensação eletrônica da Receita Federal, nos moldes da malha fiscal, com a emissão conjunta do auto de infração e do despacho decisório a ele conformado, abrindo-se prazo único para a impugnação e manifestação de inconformidade do interessado, querendo este.

Por fim, dirijo a atenção ao derradeiro fundamento em prol da dispensa de realização do lançamento formal e, portanto, da não incidência dos prazos decadenciais aos processos de restituição e compensação.

Trata-se do argumento de ordem prática que aponta para o risco do contribuinte retificar suas declarações de confissão de débito e de apuração da base de cálculo na undécima hora do prazo decadencial para procedê-la, o que inviabilizaria a revisão do Fisco e abriria espaço para a criação fraudulenta de créditos inexistentes.

Embora o argumento impressione à primeira vista, e de fato, também já me impressionou como relatei no início deste voto, o exame detido das disposições legais que regem a constituição do crédito e sua retificação por parte do contribuinte demonstra que, na prática, esse risco não existe ou é facilmente eliminável.

Senão vejamos.

A própria norma infralegal que rege a apresentação da DCTF cuida de evitar situações como esta. Senão vejamos o que dispõe os arts. 9º e 10 da IN.RFB nº 1599/2015:

Art. 9º A alteração das informações prestadas em DCTF, nas hipóteses em que admitida, será efetuada **mediante apresentação de DCTF retificadora**, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.

§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente **apresentada e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados**.

§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto:

I - redução dos débitos relativos a impostos e contribuições:

a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU;

b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

c) que tenham sido objeto de exame em procedimento de fiscalização; e

II - alteração dos débitos de impostos e contribuições em relação aos quais o sujeito passivo tenha sido intimado de início de procedimento fiscal.

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou de débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no

preenchimento da declaração e enquanto não extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente àquela declaração.

§ 4º Na hipótese prevista no inciso II do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado, a pessoa jurídica poderá apresentar declaração retificadora, em atendimento à intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades calculadas na forma prevista no art. 7º.

§ 5º O direito do sujeito passivo de pleitear a retificação da DCTF extingue-se em 5 (cinco) anos contados a partir do 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele ao qual se refere a declaração.

§ 6º A pessoa jurídica que apresentar DCTF retificadora alterando valores que tenham sido informados:

I - na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), deverá apresentar, também, DIPJ retificadora; e

II - no Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais (Dacon), deverá apresentar, também, Dacon retificador.

Art. 10. As DCTF retificadoras poderão ser retidas para análise com base na aplicação de parâmetros internos estabelecidos pela RFB.

§ 1º O sujeito passivo ou o responsável pelo envio da DCTF retida para análise será intimado a prestar esclarecimentos ou apresentar documentação comprobatória sobre as possíveis inconsistências ou indícios de irregularidade detectados na análise de que trata o caput.

§ 2º A intimação poderá ser efetuada de forma eletrônica, observada a legislação específica, prescindindo, neste caso, de assinatura.

§ 3º O não atendimento à intimação no prazo determinado ensejará a não homologação da retificação.

§ 4º Não produzirão efeitos as informações retificadas:

I - enquanto pendentes de análise; e

II - não homologadas.

§ 5º É facultado ao sujeito passivo, no prazo de 30 (trinta) dias contado da data da ciência da decisão que não homologou a DCTF retificadora, apresentar impugnação dirigida à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de sua jurisdição, nos termos do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

(Grifei)

Com efeito, a norma interna da RFB já prevê a retenção para análise das declarações com base na aplicação de parâmetro internos de indícios de inconsistências ou irregularidades e que estas não produzirão qualquer efeito enquanto pendentes de análise e não homologadas.

Certamente a hipótese aqui aventada é um situação típica, perfeitamente enquadrável nos referidos parâmetros, que são definidos e manejados exclusivamente pela administração tributária. Assim, se tal risco existe ele é facilmente neutralizável pelo Fisco na definição desses parâmetros.

E, note-se: nesta hipótese quem está pedindo a retificação da apuração de sua base cálculo e do *quantum* do tributo devido e confessado é o sujeito passivo, sendo dele o ônus da prova do eventual erro cometido para viabilizar a retificação da confissão de débito anteriormente feita, que permanece válida até o pronunciamento do Fisco, e sem o que a restituição ou compensação pleiteada se revela inviável, pois o crédito confessado originalmente permanece íntegro e hígido.

E esta norma infralegal encontra amparo no CTN, que em seu art. 147, § 1º, assim dispõe:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

(Grifei)

Em que pese o art. 147 trate do chamado “lançamento por declaração”, modalidade inusual no nosso sistema atual, a disposição do seu parágrafo 1º é perfeitamente aplicável ao lançamento por homologação, como bem anotou Leandro Paulsen⁷, *verbis*:

Tendo em conta que a quase totalidade dos tributos, atualmente, sujeitam-se a lançamento por homologação vinculados a obrigações acessórias de prestar declarações ao Fisco e que não há dispositivo no CTN cuidando especificamente de tais declarações, **o § 1º do art. 147 tem sido bastante invocado e aplicado por analogia para definir o marco até quanto pode o contribuinte retificar suas declarações livremente, com eficácia imediata, e, a contrário sensu, a partir de quando o contribuinte não pode exigir do Fisco que, independentemente de apreciação de erros e equívocos da declaração originariamente prestada, considere as retificações.** Isso toma absoluta relevância na medida em que **é reconhecido ao Fisco o direito de inscrever em dívida ativa créditos formalizados mediante declaração do próprio contribuinte [...].**

(Destaquei)

Em suma, entendo que não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 e 173, inc. I do CTN aos processos de revisão de base de cálculo e do quantum devido pelo sujeito passivo no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação.

Tal conclusão, obviamente, não se aplica ao exame das parcelas que compõem a quitação do crédito tributário apurado e objeto de pedido de restituição/compensação total ou parcial pelo sujeito passivo, pois estas correspondem à essência do direito creditório pleiteado, sem as quais inexistem o próprio crédito.

⁷ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 13 ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2011, p. 1076.

Por isto, as parcelas que compõem a extinção/quitação do crédito podem ser examinadas e rejeitadas pelo Fisco, quando não comprovadas, dentro do prazo previsto no art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996, no caso de compensações ou até que se profira o despacho decisório, no caso de simples pedido de restituição, vez que, diferente das compensações, a lei não estabelece um prazo máximo para seu reconhecimento.

Como já mencionado, no caso das compensações a lei prevê sua homologação tácita, independentemente da análise do crédito invocado, após o transcurso do prazo de cinco anos da data da apresentação da declaração de compensação.

Voltando ao caso concreto e, na esteira do entendimento acima, entendo que restava obstaculizada pela decadência a revisão pela autoridade administrativa da apuração da base de cálculo e do *quantum* devido da contribuição por ocasião da prolação do despacho decisório.

É certo que, no presente caso, ainda não vigia a redação do § 4º do art. 9º do Decreto 70.235/1972, anteriormente examinado, que determina expressamente a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento nesta situação, o que, no entanto, não invalida as conclusões acerca da necessidade de realização do lançamento pela autoridade administrativa, ainda que se admita que, ante ao silêncio da lei à época, o despacho decisório pudesse produzir o mesmo efeito de um auto de infração.

Com efeito, embora a recorrente não tenha suscitado a questão da decadência em sua impugnação e recurso, por se tratar de matéria de ordem pública, é conhecível a qualquer tempo, inclusive de ofício pelo julgador, conforme jurisprudência consolidada, conforme decidiu recentemente a 1ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9101-004.256, de 09 de julho de 2019, sob a relatoria da d. conselheira Edeli Pereira Bessa, *verbis*:

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO DE OFÍCIO EM SEDE DE JULGAMENTO DE RECURSO VOLUNTÁRIO. NECESSIDADE.

A decadência constitui matéria de ordem pública, não atingida pela preclusão, de modo que sua arguição em embargos de declaração deve ser acolhida como omissão no julgamento do recurso voluntário e submetida à apreciação do Colegiado embargado.
(destaquei)

Assim, entendo caracterizada a ocorrência de decadência no presente caso, impondo-se reconhecê-la.

Em consequência, deve ser reconhecido o direito creditório adicional de R\$ 203.420,76, glosado pelo despacho decisório combatido.

Tendo em vista que o crédito total pleiteado pelo contribuinte foi de R\$ 754.599,95, mas parte dele foi utilizado para a quitação das estimativas da contribuição de janeiro e junho de 2001, nos moldes da IN.SRF. 21/1997 e outra parte foi objeto de quitação das compensações consideradas homologadas tacitamente pelo acórdão recorrido, tais parcelas devem ser deduzidas pela autoridade preparadora na apuração do saldo efetivo a restituir.

Diante do exposto, conduzo meu voto no sentido de suscitar de ofício a ocorrência de decadência da revisão da base de cálculo e do *quantum* devido e confessado pelo sujeito

passivo e, em consequência, em dar provimento ao recurso para reconhecer integralmente o direito creditório pleiteado, do qual devem ser deduzidas as parcelas já compensadas para fins de apuração antes de ser efetivada a restituição do saldo à contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado