



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13896.001531/98-10
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-006.000 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 07 de março de 2022
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BOSTON ADMINISTRAÇÃO E EMPREENDIMENTOS LTDA.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 1998

COMPENSAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO PAGO A MAIOR OU INDEVIDAMENTE. REVISÃO PELO FISCO. DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA.

Os arts. 150, § 4º, e 173, ambos do CTN, tratam de decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e não de decadência do direito de o Fisco verificar a existência do direito creditório alegado, seja para fins de restituição, seja para compensação ou ressarcimento.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1998

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO PRÓPRIO COM DÉBITO DE TERCEIRO. CONVERSÃO EM DCOMP E HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

A compensação de créditos próprios com débitos de terceiros não encontra abrigo na sistemática prevista pelo 74 da Lei nº 9.430/96, razão pela qual os pedidos de compensação dessa natureza, apresentados nos moldes da IN SRF nº 21/97 e pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, não foram convertidos em declarações de compensação, sendo inviável, na hipótese, a possibilidade de homologação tácita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por dar-lhe provimento parcial, com retorno dos autos ao colegiado *a quo* e considerar prejudicada a segunda matéria (“possibilidade de aplicação do disposto no § 5º do art. 74 da Lei 9.430/96 - homologação tácita - aos pedidos de compensação formulados antes da MP 135/2003”). A conselheira Livia De Carli Germano votou por dar provimento parcial em menor extensão, negando provimento ao recurso em relação à matéria “decadência”. Em relação à matéria “decadência”, votaram pelas conclusões os conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimaraes da Fonseca (suplente convocado(a)), Andrea Duek Simantob (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Caio Cesar Nader Quintella.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão nº 1402-001.322, cuja ementa e a parte decisória encontram-se assim redigidas (e-fl. 1768 e ss.):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1996

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Nos termos do estabelecido pelo parágrafo 5º. do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 10.833/2003, é de 5 (cinco) anos o prazo de homologação tácita dos pedidos de compensação, contados da data em que foram interpostos.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a homologação tácita dos pedidos de compensação objetos dos processos 16327.001079/98-11, 10880.010951/97-14 e 10880.010952/97-79; e cancelar o auto de infração objeto do processo 16327.001052/2004-92, nos termos do relatório e voto que passa a integrar o presente julgado.

(...)

A recorrente suscitou divergência interpretativa acerca das seguintes matérias (e-fl. 1779 e ss.):

- a) **"Conversão dos pedidos de compensação com débitos de terceiros em declaração de compensação"** (item II.1 do recurso);
- b) **"Possibilidade de aplicação do disposto no § 5º do art. 74 da Lei 9.430/96 (homologação tácita) ao pedidos de compensação formulados antes da MP 135/2003"** (item II.2 do recurso); e
- c) **"Possibilidade do fisco proceder a revisão da base de cálculo do tributo"** (item II.3 do recurso).

O recurso especial foi admitido por meio dos despachos decisórios originário (e-fl. 1813 e ss.) e complementar (e-fl. 1829 e ss.), ambos exarados pela Presidência da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

O sujeito passivo apresentou contrarrazões, pedindo, no mérito, que seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda. Pede ainda que, acaso seja dado provimento ao recurso especial, sejam os autos remetidos a Turma *a quo* a fim de que sejam apreciadas as questões fáticas suscitadas no recurso voluntário (e-fl. 1885 e ss.).

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

Inicialmente importa observar que o despacho de exame de admissibilidade originário subdividiu a matéria referente ao item II.3 do recurso, qual seja, "**Possibilidade do fisco proceder a revisão da base de cálculo do tributo**", tendo-a denominado como "**Decadência das verificações do direito creditório objeto de Per/DComp**" (item 1 do despacho) e "**Possibilidade de o Fisco Proceder a Revisão da Base de Cálculo do Tributo e a Desnecessidade do Lançamento para Apuração do Crédito a Restituir/Compensar**" (item 4 do despacho).

Embora essa subdivisão não tenha, ao final, prejudicado o exame da admissibilidade do recurso, já que todas as divergências interpretativas suscitadas foram examinadas (seja no despacho originário, seja no complementar), decidi manter, a seguir, a subdivisão de matérias proposta pela recorrente.

1. Conhecimento

Da Primeira Divergência

A primeira divergência interpretativa suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à "**Conversão dos pedidos de compensação com débitos de terceiros em declaração de compensação**".

Sobre essa matéria consta o seguinte no voto condutor do acórdão recorrido:

A decisão de primeira instância refutou a homologação tácita sob o argumento de "tendo o contribuinte apresentado Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, não há que se falar em aplicação do regime de compensação de que trata o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, já que somente os pedidos de compensação com débitos próprios, pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, foram convertidos em declaração de compensação."

Todavia, a interpretação levada a termo pelos julgadores a quo acerca do § 4º. do art. 4º da Lei nº 9.430/96, no sentido de que "os pedidos de Compensação de crédito com débitos de terceiros não foram convertidos em declarações de compensação", não encontra amparo na legislação de regência, que não faz qualquer distinção quanto ao tipo de compensação efetuada. (g.n.)

(...)

Em resumo, a Turma recorrida interpretou o art. 74, § 4º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, no sentido de que **os pedidos de compensação então pendentes de apreciação foram convertidos em declarações de compensação (DCOMP), inclusive aqueles pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros.**

Em seu recurso especial a Fazenda alega que a interpretação acolhida pela Turma recorrida diverge daquela contida no acórdão paradigma nº 105-16.343, o qual manifestou entendimento de que o art. 74, § 4º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, **não converteu em DCOMP os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros**, conforme ementa abaixo transcrita:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO PRÓPRIO COM DÉBITO DE TERCEIRO - CONVERSÃO EM

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - INOCORRÊNCIA - O § 4º do artigo 74 da Lei 9.430/96, que converteu os pedidos de compensação então pendentes de apreciação em declarações de compensação, deve ser interpretado em consonância com as disposições do caput e do § 1º do mesmo dispositivo legal, que estabelecem que as declarações de compensação são instrumento hábil para a formalização de compensação de débitos próprios, mas não de débitos de terceiros, **impedindo, assim, se entenda que os pedidos relativos a débitos de terceiro tenham sido convertidos em declarações de compensação.** (g.n.)

(...)

Em suas contrarrazões o sujeito passivo não questionou o conhecimento do recurso da Fazenda.

Isso posto, e também por não vislumbrar razões em sentido contrário, conheço dessa parte do recurso.

Da Segunda Divergência

Sobre essa matéria consta o seguinte no voto condutor do acórdão recorrido:

E mais: este Colegiado tem posição firmada no sentido de que nos termos do parágrafo 5o. do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 10.833/2003, é de 5 (cinco) anos o prazo de homologação tácita dos pedidos de compensação, contados da data em que foram interpostos.

Uma vez que os "Pedidos de Compensação" foram formalizados em 28/12/98, e indeferidos somente em 27/05/04, já havia mesmo ocorrido a homologação tácita das compensações, pelo que também deve ser cancelado o auto de infração objeto do processo 16327.001052/200492.

(...)

Em resumo, a Turma recorrida interpretou o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, no sentido de que, **(i)** como os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros foram convertidos em DCOMP desde a data de seu protocolo (§ 4º), **então (ii)** ocorreu a homologação tácita dessas DCOMPs pois passaram-se mais de 5 (cinco) anos entre as datas dos protocolos e a data do despacho decisório que não as homologou, nos termos do § 5º do art. 74.

Em seu recurso especial a Fazenda alega que *"o prazo de 5 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"*, conforme decidido no acórdão paradigma nº 203-11.648, cuja ementa abaixo se transcreve:

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IRRETROATIVIDADE 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 despacho 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.**

(...)

Em suas contrarrazões o sujeito passivo não questionou o conhecimento do recurso da Fazenda.

Isso posto, e também por não vislumbrar razões em sentido contrário, conheço dessa parte do recurso.

A segunda divergência interpretativa suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à **"Possibilidade de aplicação do disposto no § 5º do art. 74 da Lei 9.430/96 (homologação tácita) aos pedidos de compensação formulados antes da MP 135/2003"**.

Pois bem, acaso a Turma tenha acompanhado o meu voto pela **impossibilidade** de os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros serem convertidos em DCOMP (item 1 deste voto), então, **por mera decorrência lógica daquela decisão**, deverá também decidir pela inoccorrência da homologação tácita haja vista que, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, **o instituto da homologação tácita é aplicável somente às DCOMPs**.

Noutros termos, como os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros não foram convertidos em DCOMP (art. 74, § 4º), então, por **decorrência lógica**, não há que se falar em homologação tácita (art. 74, § 5º).

De ver que esta Turma tem adotado o argumento da decorrência lógica em outras situações, como por exemplo, nos casos em que o sujeito passivo questiona divergência interpretativa sobre a qualificação da multa de ofício (dolo), mas não questiona a decadência de créditos tributários com base no art. 150, § 4º, do CTN, ou ainda, mesmo quando a questiona, ela não é recebe seguimento ou não é conhecida.

Nesse hipótese desse exemplo, quando decide afastar a multa qualificada por não comprovação o dolo, a Turma, por **decorrência lógica**, também afasta a exigência dos créditos tributários alcançados pela decadência contada segundo o art. 150, § 4º, do CTN.

Isso posto, uma vez que votei pela impossibilidade de os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros serem convertidos em DCOMP (item 1 deste voto), por decorrência lógica voto, aqui, pela inoccorrência da homologação tácita.

No entanto, acaso tenha sido vencida naquela matéria, necessário se faz examinar esta segunda divergência interpretativa.

Sobre essa matéria consta o seguinte no voto condutor do acórdão recorrido:

E mais: este Colegiado tem posição firmada no sentido de que nos termos do parágrafo 5o. do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 10.833/2003, é de 5 (cinco) anos o prazo de homologação tácita dos pedidos de compensação, contados da data em que foram interpostos.

Uma vez que os "Pedidos de Compensação" foram formalizados em 28/12/98, e indeferidos somente em 27/05/04, já havia mesmo ocorrido a homologação tácita das compensações, pelo que também deve ser cancelado o auto de infração objeto do processo 16327.001052/200492.

(...)

Em resumo, a Turma recorrida interpretou o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, no sentido de que, **(i)** como os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros foram convertidos em DCOMP desde a data de seu protocolo (§ 4º), **então (ii)** ocorreu a homologação tácita dessas DCOMPs pois passaram-se mais de 5 (cinco) anos entre as datas dos protocolos e a data do despacho decisório que não as homologou, nos termos do § 5º do art. 74.

Em seu recurso especial a Fazenda alega que *"o prazo de 5 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"*, conforme decidido no acórdão paradigma n.º 203-11.648, cuja ementa abaixo se transcreve:

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IRRETROATIVIDADE 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 despacho 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.**

(...)

Em suas contrarrazões o sujeito passivo não questionou o conhecimento do recurso da Fazenda.

Isso posto, e também por não vislumbrar razões em sentido contrário, conheço dessa parte do recurso.

Da Terceira Divergência Interpretativa

A terceira divergência interpretativa suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à **"Possibilidade do fisco proceder a revisão da base de cálculo do tributo"**.

Sobre essa matéria consta o seguinte no voto condutor do acórdão recorrido:

Mais a mais, à época da ciência do despacho decisório 27/04/2004 também **já havia esgotado o prazo para que a Receita Federal realizasse auditoria fiscal no ano-calendário de 1996.** Isso considerando que o contribuinte apresentou tempestivamente a DIPJ, e não foi objeto de retificação (fl. 26), ou seja, **a revisão foi efetuada sobre o lançamento original, quando já havia transcorrido o prazo decadencial para esse procedimento, nos termos do art. 150 do CTN.** (g.n.)

É certo que a Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento desse pelo contribuinte. Porém, Não pode haver auditoria do lucro líquido ou lucro real apurado pelo contribuinte, cujo prazo continua sendo contado na forma do art. 150 c/c 173 do CTN, e sim da efetividade dos recolhimentos, IRFonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações (inclusive com outros tributos), enfim a própria formação do saldo.

Todavia, após o prazo decadencial de 5 anos, contados do lançamento original , ou retificado pelo contribuinte, não é possível alterar o lucro real regularmente apurado e declarado.

O art. 264 do RIR/1999 preceitua que a pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem os livros, documentos e papéis relativos à sua atividade, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes. Ou seja: o direito creditório pleiteado pelo contribuinte deve ser declarado líquido e certo pela autoridade administrativa e, para tanto, ela pode e deve, no prazo de 5 anos contados do pedido, investigar a origem do alegado crédito, qualquer que seja o tempo decorrido de sua formação, cabendo ao contribuinte manter em boa ordem a documentação pertinente.

Portanto, em 2004 a administração tributaria somente poderia verificar a efetividade das retenções em fonte, bem como os recolhimentos por estimativas daquele período.

(...)

Em resumo, a Turma recorrida entendeu que, para fins de verificar a existência do direito creditório alegado pelo sujeito passivo, o Fisco não tem o direito de revisar a apuração do lucro após o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da apresentação da DIPJ, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Em seu recurso especial a Fazenda alega que a interpretação acolhida pela Turma recorrida diverge daquela contida no acórdão paradigma nº 3102-000.817, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/12/1989, 01/01/1992 a 30/03/1992

Ementa: Apuração do Saldo A Restituir. Prescindibilidade de Lançamento de Ofício.

A verificação dos aspectos materiais da obrigação tributária no intuito de apurar o indébito, bem assim o indeferimento parcial da restituição em razão da apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, consequentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito.

(...)

Em suas contrarrazões o sujeito passivo não questionou o conhecimento do recurso da Fazenda.

Isso posto, e também por não vislumbrar razões em sentido contrário, conheço dessa parte do recurso.

Portanto, voto para conhecer integralmente do recurso.

2. Mérito

Da Primeira Divergência

No mérito, é de se dizer que esta 1ª Turma da CSRF tem reconhecido que o art. 74, § 4º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, **não converteu em DCOMP os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros**, conforme se observa, a título exemplificativo, no acórdão nº 9101-004.518, cujos trechos do respectivo voto condutor a seguir transcritos adoto aqui como razões de decidir:

Aqui, nem se cogita da inexistência de prazo para a homologação, mas do fato de que a partir da introdução do § 4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 (promovida pela MP 66/2002, posteriormente convertida na Lei 10.637/2002), fixou-se a possibilidade de converter os pedidos de compensação protocolizados antes de sua vigência (01/10/2002), em declaração de compensação:

§ 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.

Assim, podemos concluir que, como regra geral, os pedidos protocolizados antes de 1º de janeiro de 2002 foram convertidos em declaração de compensação, com o consequente prazo para homologação de cinco anos, **desde que atendidos os demais pressupostos** previstos na legislação.

E é exatamente essa ressalva que fulmina a pretensão da Recorrente, pois a compensação de créditos **envolvendo terceiros**, embora permitida por norma infralegal,

qual seja, o artigo 15 da IN 21/97 (revogada pela IN 41/2000), **não foi contemplada** pelo artigo 74 da Lei n. 9.430/94, com a redação vigente a partir da Lei n. 10.637/2002:

*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.*

Conquanto se possa considerar legítimo o pedido de compensação formulado pelo contribuinte em fevereiro de 2000 (dois meses antes de ter sido revogada a IN 21/97), por força do artigo 15 daquele ato normativo, que permitia, à época, a compensação de créditos com débitos de outro contribuinte, as alterações promovidas em 2002 ao artigo 74 da Lei n. 9.430/96, já apresentadas neste voto, nos levam à conclusão de que, no momento em que foi criada a sistemática de compensação de tributos via Dcomp, simplesmente não havia possibilidade de utilização de créditos de terceiro.

Isso porque o § 4º do artigo 74, embora expressamente preveja a conversão dos pedidos em declaração de compensação, condiciona tal situação aos limites propostos pelo próprio dispositivo, entre eles a obrigatória vinculação entre créditos e débitos do **mesmo sujeito passivo**.

Nesse sentido, é evidente que as compensações que envolvam créditos de terceiros não foram convertidas em declaração de compensação (Dcomp), por expressa vedação legal, hipótese que se aplica ao caso dos autos.

O presente entendimento é claro, tanto assim que com a edição da Lei nº 11.051/2004, novamente foi alterada a redação do citado artigo 74 da Lei nº 9.430/96, com o acréscimo do §12, que assim dispõe (grifei):

§ 12. Será considerada **não declarada** a compensação nas hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)

I - previstas no § 3º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

II - em que o crédito: (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

a) seja de terceiros; (...)

Em suma, os pedidos de compensação pendentes de apreciação em 1º de outubro de 2002, cujo objeto eram créditos de terceiros, **não foram convertidos** em declaração de compensação (Dcomp), conforme manifestação expressa das Instruções Normativas da Receita Federal que apreciaram a matéria, posteriormente à alteração legal; no mesmo sentido é a jurisprudência deste CARF, de sorte que não assiste razão à Recorrente.

(...)

Isso posto, dou provimento a essa parte do especial.

Da Segunda divergência

A segunda divergência interpretativa suscitada pela Fazenda Nacional diz respeito à **"Possibilidade de aplicação do disposto no § 5º do art. 74 da Lei 9.430/96 (homologação tácita) aos pedidos de compensação formulados antes da MP 135/2003"**.

Pois bem, acaso a Turma tenha acompanhado o meu voto pela **impossibilidade** de os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros serem convertidos em DCOMP (item 1 deste voto), então, **por mera decorrência lógica daquela decisão**, deverá também decidir pela inocorrência da homologação tácita haja vista que, nos termos do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, **o instituto da homologação tácita é aplicável somente às DCOMPs**.

Noutros termos, como os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros não foram convertidos em DCOMP (art. 74, § 4º), então, por **decorrência lógica**, não há que se falar em homologação tácita (art. 74, § 5º).

De ver que esta Turma tem adotado o argumento da decorrência lógica em outras situações, como por exemplo, nos casos em que o sujeito passivo questiona divergência interpretativa sobre a qualificação da multa de ofício (dolo), mas não questiona a decadência de créditos tributários com base no art. 150, § 4º, do CTN, ou ainda, mesmo quando a questiona, ela não é recebe seguimento ou não é conhecida.

Nesse hipótese desse exemplo, quando decide afastar a multa qualificada por não comprovação o dolo, a Turma, por **decorrência lógica**, também afasta a exigência dos créditos tributários alcançados pela decadência contada segundo o art. 150, § 4º, do CTN.

Isso posto, uma vez que votei pela impossibilidade de os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros serem convertidos em DCOMP (item 1 deste voto), por decorrência lógica voto, aqui, pela inoccorrência da homologação tácita.

Justifico. Quanto ao mérito, entendo que a interpretação do art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96, acolhida no acórdão indicado como paradigma, não é a correta.

Vejamos a redação do dispositivo:

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 nº 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 nº 10.637, de 2002)

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

(...)

Segundo a interpretação acolhida no paradigma, e defendida pela recorrente, a homologação tácita prevista no § 5º somente é aplicável às DCOMPs apresentadas após 30/10/2003, data do advento da Medida Provisória nº 135, que primeiramente incluiu esse parágrafo no art. 74 da Lei nº 9.430/96.

No entanto, entendo que tal dispositivo, **por ter caráter procedimental**, é aplicável a todas as DCOMPs pendentes de apreciação, mesmo aquelas apresentadas antes de 30/10/2003.

No caso do presentes autos, se a Turma entendeu que os pedidos de compensação de créditos próprios com débitos de terceiros foram convertidos em DCOMPs desde a data de seu protocolo, ou seja, em 28/12/1998 (e-fl. 5) e em 29/12/1998 (e-fl. 121), e como o despacho decisório que não as homologou (e-fl. 432 e ss.) foi cientificado ao sujeito passivo apenas em 27/05/2004 (e-fl. 468), resta claro que entre essas datas passaram-se mais do que 5 (cinco) anos, configurando assim a homologação tácita das compensações.

Súmula CARF nº 170

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A homologação tácita não se aplica a pedido de compensação de débito de um sujeito passivo com crédito de outro.

Em conclusão, dou provimento ao recurso.

Da Terceira divergência

No mérito, é de se dizer que os arts. 150, § 4º, e 173, ambos do CTN, tratam de decadência do direito de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, **e não de decadência do direito de o Fisco verificar a existência do direito creditório alegado, seja para fins de restituição, seja para compensação ou ressarcimento.**

Neste ponto, no tocante à esta fundamentação, fiquei vencida, pois os conselheiros que me acompanharam pelas conclusões, entenderam que o caso era de utilização do IRRF atrelado à verificação do fato de se as receitas foram ou não oferecidas à tributação

Isso posto, dou provimento a essa parte do especial.

Em razão de o acórdão recorrido haver deixado de apreciar as demais questões de fato e de direito suscitadas pelo sujeito em seu recurso voluntário (inclusive nos recursos voluntários contidos nos processos em apenso), voto, por fim, em remeter os autos à Turma de origem para que se pronuncie sobre essas questões.

Neste sentido, dou provimento parcial ao recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário, para reconhecer a homologação tácita dos pedidos de compensação objetos dos processos 16327.001079/98-11, 10880.010951/97-14 e 10880.010952/97-79; e cancelar o auto de infração objeto do processo 16327.001052/2004-92.

Referidos pedidos de compensação se prestaram à utilização de crédito da Contribuinte com débitos de terceiros. O pedido da Contribuinte, em recurso voluntário, foi de reconhecimento da homologação tácita não só dos pedidos de compensação, mas também do pedido de restituição por ela formulado, e que principia estes autos, correspondente a retenções na fonte sofridas no ano-calendário 1996. Referido pedido de restituição foi associado a outro pedido de mesma natureza formalizado nos autos do processo administrativo nº 13896.000306/97-59, sendo ambos analisados como saldo negativo do período, cujo não reconhecimento foi confirmado pela autoridade julgadora de 1ª instância.

No acórdão recorrido, tendo em conta que a apreciação do pleito somente foi cientificada à Contribuinte em 27/05/2004, afirmou-se já transcorrido o prazo para auditoria fiscal do ano-calendário 1996, admitindo-se apenas que a autoridade fiscal verificasse a *efetividade das retenções em fonte, bem como os recolhimentos por estimativas daquele período,*

razão pela qual foi reconhecido o direito creditório originalmente pleiteado. Para além disso, diante da posição do Colegiado no sentido de que o prazo de homologação tácita seria de 5 (cinco) anos da apresentação dos pedidos de compensação, ela foi reconhecida em face dos pedidos apresentados em 28/12/1998, do que também decorreu o cancelamento do lançamento formalizado para constituição de débitos compensados.

A PGFN contesta a *conversão dos pedidos de compensação com débitos de terceiros em declaração de compensação*, apresentando o paradigma nº 105-16.343, bem como afirma a impossibilidade de homologação tácita de pedidos de compensação formulados antes da Medida Provisória nº 135/2003 (paradigma nº 203-11.648), e também aponta *divergência quanto à possibilidade do fisco proceder a revisão da base de cálculo do tributo*, apresentando como paradigma o Acórdão nº 3102-000.817.

Neste terceiro ponto, o dissídio jurisprudencial foi reconhecido na forma assim expressa no exame de admissibilidade:

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito. O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que deve ser observado o prazo decadencial para fins de revisão da base de cálculo do tributo solicitado mediante Per/DComp.

Embora o voto condutor do acórdão recorrido ressalve a possibilidade de a autoridade fiscal, depois de escoado o prazo decadencial na hipótese de o sujeito passivo ter apresentado DIPJ tempestivamente, verificar *a efetividade das retenções em fonte, bem como os recolhimentos por estimativas daquele período*, a conclusão do Colegiado *a quo* foi por declarar decaído o procedimento fiscal que, nestes autos, resultou no indeferimento do direito creditório pleiteado. Ao assim proceder, o Colegiado *a quo* deixou de apreciar a alegação acerca da suficiência probatória assim deduzida no pedido da Contribuinte em seu recurso voluntário:

b) Reconheça os elementos de prova do crédito tributário pleiteado demonstrado pelo contribuinte no bojo do presente processo, posto que o indeferimento do reconhecimento do crédito por parte da Autoridade Fiscal foi embasado em flagrante vício e absurda incorreção cometida durante as diligências, notadamente no que concerne à total desconsideração da legislação tributária aplicável aos rendimentos de aplicações financeiras (regime de competência), versus tratamento aplicável aos respectivos impostos sujeitos a retenção na fonte (regime de caixa);

Nestes termos, a decisão do Colegiado foi pela decadência do direito de o Fisco exigir a comprovação do cômputo, no lucro real, dos rendimentos que motivaram as retenções deduzidas no período.

No paradigma nº 3102-000.817, a situação analisada dizia respeito à conferência das bases de cálculo do Finsocial para aferição do indébito alegado em razão da majoração de suas alíquotas, posteriormente declarada inconstitucional. E, diante deste cenário, outro Colegiado do CARF não reconheceu a decadência arguída sob os seguintes fundamentos:

Aduz a recorrente, relembre-se, que a correção do saldo a restituir demandaria necessariamente a formalização de lançamento, medida inviável em razão do decurso de prazo transcorrido entre a data do fato gerador da contribuição para a qual se pleiteia restituição e a presente data.

Com a devida vênia, não vejo como acatar tais alegações.

Para tanto, trago à colação o que diz o art. 165, I e II do Código Tributário Nacional.

[...]

Ora, como se observa na leitura do os inciso I, o fundamento da repetição é sempre o pagamento maior que o devido, em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador.

Veja-se a lição de Alberto Xavier:

[...]

Sendo certo que os aspectos (material, pessoal e temporal) que delimitam a obrigação tributária estão sempre previstos em lei, pode-se concluir, sem sombra de dúvida, que o fundamento da restituição é sempre o descompasso entre o pagamento promovido pelo Sujeito Passivo e a legislação que disciplina aquele tributo.

Consequentemente, não se pode pretender que, quando da liquidação do indébito, deixe-se de aplicar a lei tributária em razão de um suposto prejuízo do sujeito passivo: dado que o indébito surge da lei, sua apuração seguirá os aspectos (material, pessoal e temporal) dessa mesma lei.

Em assim sendo, não há como apurar a existência de saldo a restituir sem revisitar a obrigação tributária e aferir se o montante autolancado é efetivamente superior ao devido e, em caso de resposta negativa, denegar o pedido de restituição. Finalmente, cabe destacar que a apuração do saldo a restituir não faz parte do rol dos atos do Fisco cuja implementação exige lançamento, mencionados no art 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, que diz:

[...]

Ausente a necessidade de lançamento, não há que se falar em decadência do direito de lançar.

Nestes termos, referido paradigma interpreta a legislação complementar e processual para concluir que *não há como apurar a existência de saldo a restituir sem revisitar a obrigação tributária e aferir se o montante autolancado é efetivamente superior ao devido*. Inexistindo qualquer circunstância específica do tributo que lá motivou o indébito, tem-se que o entendimento firmado por outro Colegiado do CARF reformaria o acórdão recorrido, que impôs limitações temporais às verificações fiscais destinadas à aferição do *montante autolancado*.

Note-se que a percepção construída na prática dos julgamentos de litígios em torno de indébitos decorrentes de saldos negativos de IRPJ e CSLL pode suscitar dúvidas quanto à similitude entre o acórdão recorrido e o paradigma acima. Isto porque frequentemente a confirmação do oferecimento de rendimentos à tributação não resulta em alteração de base de cálculo do indébito, mas sim em restrições à dedução da correspondente retenção promovida pela fonte pagadora daquele rendimento. Contudo, a PGFN contesta justamente a postura do Colegiado *a quo* que, embora neste contexto diferenciado, decidiu a questão à semelhança de casos nos quais a discussão está centrada apenas na base de cálculo do indébito. Daí porque o paradigma em questão, embora apresente aspectos distintivos do presente litígio, presta-se a reformar o paradigma em sua condução diferenciada.

Quanto à primeira matéria, o paradigma nº 105-16.343 foi editado em circunstância semelhante ao presente: pedidos de compensação com créditos de terceiros analisados depois da edição da Medida Provisória nº 66/2002 e depois do transcurso do prazo de 5 (cinco) anos da apresentação do pedido. Contudo, outro Colegiado do CARF decidiu, diversamente do Colegiado *a quo*, que a homologação tácita trazida pela nova legislação não se aplica a tais pedidos de compensação, porque eles não se transformaram em DCOMP, dado esta ser admitida, apenas, para compensação de débitos próprios.

Em memoriais, a Contribuinte alerta que no presente caso, os despachos decisórios *reconheceram textualmente que, com as alterações introduzidas pelo art. 49 da Lei nº 10.637/02 no art. 74 da Lei nº 9.430/96, “os pedidos de compensação passaram a ser*

considerados Declarações de Compensação, desde seu protocolo”. Refere as fls. 433 e 438 destes autos, neste sentido.

De fato, a e-fl. 433 traz o despacho editado no processo nº 13896.00306/97-59, que trata de pedido de restituição de IRRF do mesmo ano-calendário aqui sob exame e vinculado ao presente litígio como antes explicitado, mas associado a compensações promovidas com débitos dos terceiros “The First National Bank of Boston” e “Banco de Boston”. A fundamentação do referido despacho principia com o esclarecimento de que *nos termos do parágrafo 4º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, alterado pelo artigo 49, da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, os pedidos de compensação passaram a ser considerados Declarações de Compensação, desde seu protocolo, por encontrarem-se pendentes de apreciação na data de publicação do último ato legal citado*. E, não confirmando a existência de saldo negativo no período examinado, o despacho decisório encerra com o indeferimento do pedido de restituição e anão homologação das compensações declaradas nos processos 10880.010651/97-14 e 10880.010952/97-79, com a consequente *cobrança dos créditos tributários informados nas Declarações de Compensação*.

A e-fl. 438 se refere a despacho editado nestes autos, que trata de pedido de restituição de IRRF do mesmo período ao qual se refere o processo acima citado, vinculado a compensação com débitos do terceiro “Bankboston Banco Múltiplo S/A”. Neste despacho a fundamentação principia nos mesmos termos antes referidos, e tem a mesma conclusão e determinação de cobrança.

Registre-se que à e-fl. 445 consta cópia de representação objeto do processo administrativo nº 16327.001079/98-11 para constituição do débito compensado por “Bankboston Banco Múltiplo S/A”, acerca do qual não foi encontrada declaração em DCTF. Esta indicação infirma a cogitação de que a afirmação da conversão do Pedido de Compensação em DCOMP destinar-se-ia a atribuir-lhe eventual caráter de confissão de dívida para cobrança do débito compensado. Deduz-se, daí, que a conversão em DCOMP foi afirmada nos despachos em referência apenas para que a manifestação da objeção à compensação se desse mediante ato de não-homologação.

Em manifestação de inconformidade, especialmente às e-fls. 471/473, a Contribuinte alegou que *muito embora o presente pedido de restituição esteja agora sendo considerado Declaração de Compensação, no caso presente já houve a extinção do crédito tributário e a decadência já se consumou, posto que passados mais de cinco anos da protocolização do referido Pedido de Compensação*. Embora não afirmando expressamente a homologação tácita das compensações, a Contribuinte referiu como fundamento legal de sua defesa o art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002 (muito embora a disposição invocada só tenha sido inserida no referido §5º pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003).

A autoridade julgadora de 1ª instância, depois de converter o julgamento em diligência para confirmação das retenções e do oferecimento dos correspondentes rendimentos à tributação, indeferiu a manifestação de inconformidade e, especificamente quanto à homologação tácita das compensações, consignou que:

Observe-se que os pedidos de compensação com débitos próprios, pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, passaram a ser considerados Declaração de Compensação (DCOMP), desde o seu protocolo, por força do artigo 74, caput e § 4º, da Lei nº 9.430/1996 (redação do caput e parágrafo dada pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002), in verbis:

[...]

Posteriormente, o artigo 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, introduziu novas alterações no artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, dentre as quais destaca-se o § 50, que fixa o prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração, para a homologação da compensação declarada. Por se tratar de norma de natureza processual, o dispositivo legal que estabelece o aludido prazo aplica-se imediatamente aos processos em curso.

Entretanto, **os pedidos de compensação de crédito com débito de terceiros não foram convertidos em declarações de compensação**, por ausência de previsão legal e não estão sujeitos à homologação tácita.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em seu Parecer PGFN/CDA/CAT nº 1499/05, expõe com clareza o tema em questão, concluindo pela inexistência de conversão em declaração de compensação dos pedidos de compensação fundados em créditos de terceiros, nos seguintes termos:

[...]

No presente caso, tendo o contribuinte apresentado Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, não há que se falar em aplicação do regime de compensação de que trata o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, já que somente os pedidos de compensação com débitos próprios, pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, foram convertidos em declaração de compensação. *(negrejou-se)*

Note-se, portanto, que a autoridade julgadora de 1ª instância adotou interpretação diferente daquela expressa no despacho decisório, muito embora agora estivesse frente a alegação de homologação tácita (ou, nas palavras da Contribuinte, de decadência), e não apenas definindo se a compensação deveria ser confrontada mediante ato de não-homologação.

De toda a sorte, em recurso voluntário a Contribuinte não contestou esta alteração, limitando-se a defender que a lei não distingue quando estabelece a conversão dos pedidos de compensação pendentes de apreciação em DCOMP, defendendo que *obviamente, referidos dispositivos não fazem menção à compensação com débitos de terceiros porque tal possibilidade de compensação já havia sido vedada pela Instrução Normativa SRF nº 41, de 07/04/2000 (DOU de 10/04/2000)*. No item 30 do recurso voluntário, a Contribuinte apenas reporta a conversão reconhecida nos despachos decisórios em reforço à sua argumentação de que *esta é a única interpretação que se pode atribuir ao parágrafo 4º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 (com as alterações da Lei nº 10.637/02)*. A crítica à decisão de 1ª instância, assim, se fez apenas por ela reduzir o alcance do referido dispositivo legal e forçar sua *exegese*, em contrariedade ao disciplinado pela própria norma.

No item 35 do recurso voluntário, a contribuinte repete que a decisão de 1ª instância é equivocada porque, *conforme reconhecido pelo próprio Despacho Decisório de fls. 424 a 427, é indiscutível que os pedidos de compensação em comento também foram considerados “Declaração de Compensação”*. Mas não há qualquer arguição de nulidade ou de alteração de critério jurídico promovida pela decisão de 1ª instância. A conversão dos pedidos de compensação em DCOMP somente é defendida para, na sequência, afirmar-se a “decadência” de questionar em 2004 os pedidos apresentados em 1998. O pedido que finaliza o recurso voluntário não deixa dúvida quanto à delimitação do litígio ali estabelecido:

a) Reconheça a homologação tácita do presente processo de restituição, bem como de todas as compensações atreladas ao crédito tributário 111 pleiteado pelo contribuinte, uma vez que os "Pedidos de Compensação" foram formalizados em 28/12/98 e indeferidos somente em 27/05/04, em gritante desobediência ao estabelecido pelo parágrafo 5º do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 10.833/2003;

- b) Reconheça os elementos de prova do crédito tributário pleiteado demonstrado pelo contribuinte no bojo do presente processo, posto que o indeferimento do reconhecimento do crédito por parte da Autoridade Fiscal foi embasado em flagrante vício e absurda incorreção cometida durante as diligências, notadamente no que concerne à total desconsideração da legislação tributária aplicável aos rendimentos de aplicações financeiras (regime de competência), versus tratamento aplicável aos respectivos impostos sujeitos a retenção na fonte (regime de caixa);
- c) Reconheça a conversão dos pedidos de compensação em "declarações de compensações" nos moldes do artigo 74 da lei nº 9.430/1996;
- d) Ademais, pede-se ainda que seja reformada a r. decisão recorrida, para que fique assegurada a restituição integral do valor do crédito do IRPJ dos anos-calendário 94, 95 e 96, homologando-se, por consequência, as compensações declaradas, restando extintos os débitos controlados no Processo Administrativo nº 16327.001079/98-11 e cancelado o Auto de Infração lançado no processo nº 16327.001052/2004-62.
- e) Por fim, caso assim não entenda, porém, o que se admite para argumentar, determine que retorne o processo A. autoridade preparadora, para fins de que, a partir dos elementos constantes dos autos, seja proferido novo despacho decisório, para sanar as ilegalidades aqui apontadas.

Em seus memoriais, a Contribuinte aduz que *partindo justamente da premissa adotada pela própria fiscalização quando da formalização dos despachos decisórios, no sentido de que os pedidos de compensação foram convertidos em declarações de compensação desde o seu protocolo, a C. 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais decidiu, por unanimidade de votos, que ocorreu a homologação tácita das compensações declaradas pelo Recorrido, posto que entre o protocolo dos pedidos de compensação e seu indeferimento transcorreu prazo superior a 5 (cinco) anos*. Contudo, esta decisão tem em conta, apenas, os argumentos de defesa dirigidos ao Colegiado *a quo* e não decorre do fato de a autoridade fiscal ter afirmado a conversão dos pedidos de compensação em DCOMP. Veja-se:

Conforme relatado, trata-se de pedido de reconhecimento de direito creditório quanto a declarados Saldos Negativo de Recolhimento do IRPJ (SNR) do ano de 1996.

O pleito foi interposto em 28/12/1998, sob o equivocada rubrica de restituição de IRFonte não utilizado naquele ano, fl 1, no valor de R\$ 12.588.993,86. Posteriormente, em diligências fiscais restou comprovado que o valor correto do crédito era de R\$ 10.615.474,06.

Concomitante a este pedido, a Recorrente formulou, consoante autorizava a legislação em vigor à época, "Pedidos de Compensação" do referido crédito, para liquidar débitos de terceiros (BankBoston Banco Múltiplo S/A), ensejando a formalização do Processo Administrativo nº 16327.001079/98-11.

Registro, de plano, que o erro quanto ao título do pedido não altera a natureza do pleito. Isso porque a própria Lei 9430/1996 em seus artigos 7º. e 8º. estabelecem que o IRFonte é antecipação do IRPJ no ajuste anual, sendo que em dezembro/1998 já era possível a restituição/compensação do SNR do ano-calendário de 1996.

Ocorre que o despacho de apreciação do pleito somente foi cientificado em 27/05/2004 (fl. 424-426), ou seja, quando os débitos compensados já estavam homologados, à luz da nova redação do art. 74 da Lei 9.430/1996, dada pela Lei. 10637/2002.

A decisão de primeira instância refutou a homologação tácita sob o argumento de "tendo o contribuinte apresentado Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiros, não há que se falar em aplicação do regime de compensação de que trata o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, já que somente os pedidos de compensação com débitos próprios, pendentes de apreciação pela autoridade administrativa, foram convertidos em declaração de compensação."

Todavia, a interpretação levada a termo pelos julgadores a quo acerca do § 4º. do art. 4º da Lei n.º 9.430/96, no sentido de que "os pedidos de Compensação de crédito com débitos de terceiros não foram convertidos em declarações de compensação", não encontra amparo na legislação de regência, que não faz qualquer distinção quanto ao tipo de compensação efetuada.

[...]

E mais: este Colegiado tem posição firmada no sentido de que nos termos do parágrafo 5º. do artigo 74 da Lei 9.430/96, com redação dada pela Lei 10.833/2003, é de 5 (cinco) anos o prazo de homologação tácita dos pedidos de compensação, contados da data em que foram interpostos.

Uma vez que os "Pedidos de Compensação" foram formalizados em 28/12/98, e indeferidos somente em 27/05/04, já havia mesmo ocorrido a homologação tácita das compensações, pelo que também deve ser cancelado o auto de infração objeto do processo 16327.001052/2004-92.

Como se vê, o despacho decisório é referido apenas no que se refere à data de sua ciência à Contribuinte, e a objeção analisada pelo Colegiado *a quo* é aquela posta pela decisão de 1ª instância. Nem mesmo no relatório é noticiado que a autoridade fiscal teria afirmado conversão dos pedidos de compensação em DCOMP. A única referência que consta acerca daquele ato é a seguinte:

Em 22/04/2004, a Eqpir/Diort/DERAT/SP exarou o Despacho Decisório de fls. 424 a 426, onde informa que o teor do relatório de diligência acima relatado foi encaminhado por representação à DEINF/SP.

Relata que foi constatada a existência do processo n.º 13896.000306/97-59 em que também é solicitada a restituição do imposto de renda retido na fonte do ano-calendário de 1996 (fls. 411 a 417). E, tendo em vista que somente o saldo negativo de IRPJ é passível de restituição, os dois processos passaram a ter o mesmo objeto.

Considerando que o processo 13896.000306/97-59 foi protocolizado anteriormente e já foi apreciado em 05/04/2004 (cópia do Despacho Decisório às fls. 419 a 423), considerou incabível a análise do presente processo indeferindo o pedido de restituição e não homologando as compensações.

Tivesse o Colegiado *a quo* cogitado da conversão afirmada pela autoridade fiscal, e referido esta circunstância como critério de decisão, e poder-se-ia estar frente a um cenário decisório dessemelhante do paradigma. Contudo, ausente qualquer referência neste sentido, tem-se que o acórdão recorrido se limita a decidir se um pedido de compensação com débitos de terceiros apresentado em 1998 pode ser questionado em 2004. E sob estes referenciais conclui que houve a conversão do pedido em DCOMP, dada a pendência de sua análise na edição da Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, verificando-se sua homologação tácita antes da objeção cientificada à Contribuinte em 2004.

A divergência jurisprudencial afirmada pela PGFN, assim, resta validamente demonstrada sob estes limites decisórios. Admitir a discussão, já veiculada desde as contrarrazões, acerca da *impossibilidade de alteração dos fundamentos invocados pelo r. despacho decisório*, significaria debater nesta instância especial objeção que não foi veiculada em recurso voluntário, em face de vício que estaria presente desde a decisão de 1ª instância.

A Contribuinte entende que o Colegiado *a quo* partiu *justamente da premissa adotada pela própria fiscalização quando da formalização dos despachos decisórios*, e assim afirmou a homologação tácita. E, sob esta ótica, afirma *a impossibilidade de a instância julgadora modificar os fundamentos jurídicos do despacho decisório*, inclusive referindo voto desta Conselheira no Acórdão n.º 1101-001.292, quando não se admitiu a alteração, pela

autoridade julgadora de 1ª instância, da motivação do despacho decisório que homologara parcialmente a compensação, ao invés de considerar não declarada a compensação.

De fato, em referido julgado esta Conselheira assim consignou:

Consoante relatado, embora a autoridade julgadora de 1ª instância tenha negado conhecimento à manifestação de inconformidade, a autoridade local, ao cientificar o sujeito passivo desta decisão, facultou-lhe a interposição de recurso voluntário a este Conselho. Observa-se, porém, que a Lei nº 9.430/96, na redação que lhe foi dada pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003, assim dispõe:

[...]

Nestes termos, em primeira análise, inexistiria previsão de recurso voluntário contra decisão de 1ª instância que negue conhecimento à manifestação de inconformidade. Todavia, em circunstâncias semelhantes, o entendimento administrativo restou pacificado em favor da formação do litígio administrativo quando é negado conhecimento a impugnação em razão da apreciação da preliminar de tempestividade.

De fato, em se tratando de um ato sujeito a discussão no âmbito do contencioso administrativo especializado, regido pelo Decreto nº 70.235/72, a negativa de conhecimento ao primeiro recurso interposto pode ser discutida na segunda instância administrativa de julgamento. Neste sentido é o Ato Declaratório Normativo COSIT nº 15/96:

[...]

Sob esta ótica, o recurso voluntário aqui interposto em razão decisão de 1ª instância, a qual teve em conta manifestação de inconformidade apresentada contra ato de homologação parcial de compensação, pode ser apreciado apenas em relação ao aspecto preliminar invocado pela autoridade julgadora de 1ª instância para não conhecimento da manifestação de inconformidade. A recorrente, por sua vez, argumenta que o crédito pleiteado superaria o débito aqui compensado, e seu deferimento é aguardado no processo administrativo nº 11610.000119/00-85, de modo que a autoridade julgadora de 1ª instância deveria, ao menos, ter determinado o sobrestamento do presente feito até decisão definitiva naqueles autos. Pede, assim, que seja conhecida a manifestação de inconformidade e, reconhecida a higidez de seu crédito, que seja a compensação homologada, ou sobrestado o feito até definição de seu crédito.

A preliminar de conhecimento da manifestação de inconformidade deve ser acolhida. Isto porque a autoridade competente para análise inicial da compensação implicitamente admitiu a possibilidade de sua declaração ao apreciar seu mérito e, inclusive, homologá-la parcialmente. Assim, ao firmar o entendimento de que a compensação deveria ter sido não declarada, a autoridade julgadora de 1ª instância claramente altera a motivação do despacho decisório, extrapolando sua competência restrita ao julgamento da manifestação de inconformidade.

É certo que a autoridade julgadora de 1ª instância não está obrigada a aceitar como válidos atos administrativos nos quais vislumbre vícios de legalidade. Porém, se este for o caso, cumpre-lhe adotar as providências para regularização do ato. Uma alternativa seria representar à autoridade que proferiu o ato, comunicando-lhe a ilegalidade que entende praticada, da qual, no presente caso, teria inclusive resultado a homologação parcial de uma compensação que, sob a ótica da autoridade julgadora, deveria ser considerada não declarada e assim demandaria retificação. Outra possibilidade seria interpretar que caberia a anulação do despacho decisório inicial em razão de sua ilegalidade ou da incompetência da autoridade para proferi-lo, conforme a interpretação que se dê ao caso. Apenas não é permitido à autoridade julgadora de 1ª instância, no exercício de sua competência de julgamento, extrapolá-la e alterar a natureza do despacho decisório por meio de decisão administrativa que nega ao sujeito passivo a apreciação de manifestação de inconformidade regularmente interposta em razão do ato que lhe foi originalmente cientificado.

No caso em referência, apesar da não-homologação das compensações, a autoridade julgadora de 1ª instância entendeu que a hipótese era de não-declaração e negou conhecimento à manifestação de inconformidade. O recurso voluntário interposto contra esta negativa pediu o conhecimento de sua defesa em 1ª instância e assim demandou daquele Colegiado do CARF a definição de qual rito aplicável à compensação, prevalecendo o entendimento de que a autoridade julgadora de 1ª instância não poderia ter alterado a motivação do despacho decisório que, ainda que implicitamente, *admitiu a possibilidade de sua declaração ao apreciar seu mérito e, inclusive, homologá-la parcialmente*.

Evidente, assim, que no caso referido a temática foi submetida a decisão em sede de recurso voluntário, o que não se verificou no presente caso, e assim não se constitui em diferencial que afete a similitude dos casos comparados, bem como não se apresenta como matéria que possa ser apreciada nesta instância especial de solução de dissídios jurisprudenciais em primeira vez.

O presente voto, assim, é por conhecer o recurso especial da PGFN neste ponto observando os parâmetros de decisão do Colegiado *a quo* que, semelhantes aos parâmetros de decisão do Colegiado que proferiu o paradigma, mereceram soluções diferenciadas.

Por fim, na segunda matéria, tem-se que no paradigma n.º 203-11.648, diversamente do firmado no acórdão recorrido, a apreciação dos pedidos de compensação apresentados de 1999 a 2000, e analisados apenas em 08/12/2004, resultou na declaração de 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.

Assim, o dissídio jurisprudencial resta demonstrado, muito embora o acolhimento da arguição da PGFN em relação à primeira matéria possa vir a prejudicar a análise desta matéria, por infirmar o pressuposto do paradigma de conversão em DCOMP dos pedidos de compensação com créditos de terceiros.

O presente voto, portanto, é no sentido de acompanhar a I. Relator e CONHECER do recurso especial da PGFN nas três matérias admitidas.

No mérito, como bem apontado pela I. Relatora, os pedidos de compensação com créditos de terceiros não se sujeitam a conversão em DCOMP e, em consequência, à homologação tácita. Neste sentido, inclusive, há súmula recém aprovada pelo Pleno do CARF:

Súmula CARF n.º 170

Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

A homologação tácita não se aplica a pedido de compensação de débito de um sujeito passivo com crédito de outro. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 3402-007.136, 3302-007.759, 9303-009.276, 9101-004.310, 9101-004.271, 1301-003.631, 2201-004.138, 1401-001.995, 3302-004.263, 1402-002.510 e 1301-002.066.

O acórdão recorrido, assim, deve ser reformado para conformar-se à jurisprudência consolidada deste Conselho.

O recurso especial da PGNF, portanto, deve se PROVIDO em relação à primeira matéria, declarando-se prejudicada a segunda matéria.

Quanto à terceira matéria, releva inicialmente observar que as objeções fiscais ao direito creditório utilizado em compensação se dirigiram, apenas, à confirmação das retenções na

fonte e do oferecimento à tributação dos rendimentos correlatos, valendo recordar que tal se deu porque o pedido de restituição, impropriamente formulado como referente a retenções indevidas, foi convertido para restituição de saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 1996 com a consequente adoção do indeferimento acerca deste indébito também objeto do processo administrativo nº 13896.000306/97-59.

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte alegou, acerca do indébito, que:

- quanto ao direito de se efetuar a compensação de imposto de renda de aplicações financeiras, a legislação permite que os valores excedentes do IRRF não utilizados na apuração do imposto de renda mensal, no transcorrer do ano-calendário, poderão ser compensados futuramente independentemente de limite;
- o crédito total corresponderia à R\$ 20.746.895,14, composto da seguinte forma:
 - * R\$ 287.899,32: IRRF de exercícios anteriores a 1995, conforme DIRFs da fonte pagadora apresentadas,
 - * R\$ 7.005.541,40: IRRF sobre aplicações financeiras devidamente comprovadas através do Informe de Rendimentos do ano-calendário de 1995 e DIRF da fonte pagadora,
 - * R\$ 2.580.297,67: atualização monetária e juros referentes aos itens acima,
 - * R\$ 10.873.156,75: linha 19 da Ficha 08 da DIRPJ/97 (pendente de retificação).
- a DIRPJ/97, período de 01/05 a 31/12/96, Ficha 08, deverá ser retificada de ofício na linha 15, pois os valores de IRRF estavam incorretos, ao invés de R\$ 11.215.494,37 deverá ser de R\$ 11.174.973,46 e o IRPJ a pagar deve ser negativo de R\$ 10.873.156,75.
- requer também seja retificada de ofício na mesma DIRPJ/97, a Ficha 09, alterando-se todas as compensações na linha 05 para a linha 06 nos meses de junho a novembro de 1996. No mês de dezembro, na linha 05 deverá se alterar o saldo para R\$ 311.186,80 e na linha 06 deverá constar R\$ 4.293.943,21;
- foram incorretamente informadas compensações de IRRF durante todo o período, quando foram compensados os valores de IRPJ devidos com créditos de exercícios anteriores (janeiro a abril de 1996);
- a autoridade administrativa entendeu erroneamente que houve a compensação do mesmo saldo negativo de IRPJ, todavia não poderia ter deixado de considerar o fato de que os pedidos formulados nos processos 16327.001079/98-11 e 13896.000306/97-59 têm objetos totalmente distintos, de modo que jamais pretendeu compensar o mesmo crédito.

O julgamento de 1ª instância foi convertido em diligência para que se verificasse se os valores relativos aos rendimentos que teriam sido creditados à interessada pelo BANKBOSTON BANCO MÚLTIPLO S/A, bem como as respectivas retenções se encontram registrados na escrita contábil da instituição financeira. Contudo, intimada, a Contribuinte não apresentou os documentos exigidos. Em consequência, a impugnação foi declarada improcedente porque, dentre outros aspectos, *a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.*

Neste contexto, a limitação imposta pelo acórdão recorrido acaba por indiretamente contrariar outro entendimento sumulado nesta 1ª Turma:

Súmula CARF nº 80

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012

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.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão nº 1202-00.459, de 25/01/2011 Acórdão nº 1103-00.268, de 03/08/2010
Acórdão nº 1802-00.495, de 05/07/2010 Acórdão nº 1103-00.194, de 18/05/2010
Acórdão nº 105-17.403, de 04/02/2009 Acórdão nº 101-96.819, de 28/06/2008

Válido, portanto, o não reconhecimento do indébito se o sujeito passivo não prova a escrituração e consequente oferecimento à tributação dos rendimentos que ensejaram as retenções deduzidas.

Quanto ao prazo para o Fisco assim proceder, esta Conselheira admite até mesmo revisões mais extensas, já tendo se manifestado no mesmo entendimento afirmado pela I. Relatora quando declarou voto no Acórdão nº 9101-004.261, nos seguintes termos:

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Ainda, aqueles que defendem a homologação tácita da apuração efetuada pelo sujeito passivo, consideram que o prazo decadencial tem o efeito específico de atingir o

dever/poder de o Fisco efetuar o lançamento de ofício, e não o de fazer prova absoluta de 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 e na época em que a contribuinte arguiu seu direito, a DCOMP e o Pedido de Restituição como instrumentos para sua formalização perante a Receita Federal.

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

Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as 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, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

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

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei nº 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.

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

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

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na **forma** da nova redação do *caput* do art. 74 da Lei nº 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 nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

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

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

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

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

Acrescente-se, quanto à referência ao art. 9º do Decreto nº 70.235/72 contida no paradigma, que sua alteração pela Lei nº 11.941/2009 em nada afeta a interpretação aqui adotada. Apesar de referido dispositivo agora trazer a determinação de lavratura de auto de infração *também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário*, tal apenas confere ao sujeito passivo o direito de se defender mediante impugnação contra esta acusação na hipótese em que a apuração credora original não tenha sido associada à utilização do direito creditório correspondente mediante apresentação de DCOMP. Se presente tal utilização, o art. 74 da Lei nº 9.430/96, considerando-

se todas as alterações promovidas a partir da Medida Provisória nº 66/2002, somente cogita de objeção mediante despacho decisório contra o qual o sujeito passivo poderá deduzir manifestação de inconformidade para ver restabelecida a extinção dos débitos compensados, objeção esta que deve ser editada em até 5 (cinco) anos da apresentação da DCOMP, ou de sua retificação.

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

Diversamente da premissa fixada no paradigma nº 1302-001.394, são recorrentes as contestações dirigidas a créditos utilizados em compensação em razão da *constatação de fatos que alterem a apuração do IRPJ de determinado ano-calendário, já declarado pelo contribuinte*. Frequentes são os litígios que, inclusive, alcançam esta instância especial em face de objeções postas pela autoridade fiscal encarregada de revisar compensações declaradas pelos sujeitos passivos e que, eventualmente, demandam exame da base de cálculo do período de apuração do indébito. E, em tais ocorrências, a discussão mais se dirige ao prazo decadencial aplicável para tanto, do que à possibilidade de a autoridade fiscal deixar de reconhecer o direito creditório sem a lavratura de auto de infração para retificação da base de cálculo ou da alíquota aplicável no período de apuração sob exame. De fato, há relativo consenso que a autoridade fiscal somente necessita formalizar lançamento para exigência de crédito, permitindo-se a redução ou anulação de apuração credora mediante, apenas, despacho decisório devidamente motivado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Note-se, inclusive, que quando a autoridade lançadora assim não procede, há arguições de nulidade do lançamento. Esta Conselheira já enfrentou questionamentos desta

natureza, assim se manifestando no voto condutor da Resolução n.º 1302-000.428¹ que, antes de concluir pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, rejeitou preliminar de nulidade nos seguintes termos:

RELATÓRIO

[...]

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

Argúi a nulidade do lançamento em razão da descon sideração das antecipações realizadas nos anos-calendário 2006 e 2007, destaca que a constituição da obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei, e esta prescreve que as antecipações devem ser deduzidas ao final do período de apuração correspondente, para fins de determinação do tributo devido. Afirma que há erro de direito, ou erro no critério jurídico utilizado, pois a autoridade lançadora deixou de observar o que determina a lei para fins de apuração do *quantum debeatur* de IRPJ e CSLL na sistemática do lucro real anual.

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

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

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

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

[...]

VOTO

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

[...]

A recorrente argúi a nulidade do lançamento porquê: *(a) na apuração da base tributável, não se procedeu à dedução dos recolhimentos efetuados pela Recorrente a título de antecipação nos anos-calendário de 2006 e 2007, em conformidade com Solução de Consulta Interna nº 23/06; (b) o I. Agente Fiscal não efetuou a recomposição das apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL; e (c) foram cometidos diversos outros equívocos pelo D. Agente Fiscal na apuração dos tributos supostamente devidos.*

A nulidade dos atos administrativos de lançamento é regida pelo Decreto nº 70.235/72 que, em seu art. 59, inciso I, prevê a hipótese de lavratura por pessoa incompetente, e em seu art. 10 traça os requisitos essenciais para a formalização do auto de infração. Tais dispositivos legais alinham-se ao art. 142 do CTN que também estabelece a formalização do lançamento por autoridade administrativa competente e exige, para sua validade, a verificação da *ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, a determinação da *matéria tributável*, o cálculo do *montante do tributo devido* e a identificação do *sujeito passivo*.

Diante deste contexto, inexistente nulidade quando a autoridade lançadora deixa de deduzir, da base tributável, prejuízos e bases negativas acumulados em períodos anteriores, na medida em que esta compensação é uma faculdade do sujeito passivo, nos termos do que dispõe a Lei nº 9.065/95:

[...]

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

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

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

Quanto à alegada burla ao prazo decadencial para confirmação de elementos determinantes do crédito tributário, ou alteração do critério jurídico do lançamento mediante admissibilidade daquelas deduções, tratam-se, também, de aspectos materiais a serem considerados no momento da apreciação da prova destas antecipações e recolhimentos pelo sujeito passivo, e não em âmbito preliminar de validade do lançamento. De fato, estando as antecipações e

recolhimentos declarados, caberá ao julgador decidir se esta prova é suficiente ou se outros questionamentos podem ser feitos acerca dos fatos extintivos do crédito tributário alegados pelo autuado. Aliás, é oportuno registrar que está em pauta nesta sessão de julgamento, para apreciação do Colegiado, o litígio instaurado em razão da não homologação das compensações vinculadas ao saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2007, objeto do processo administrativo nº 10783.720011/2013-26, no qual o crédito não foi reconhecido pela autoridade fiscal em razão da revisão da base de cálculo da CSLL promovida por meio deste lançamento, decisão esta parcialmente revertida pela autoridade julgadora de 1ª instância em razão da não utilização das antecipações de CSLL na determinação dos valores aqui lançados.

Acrescente-se, ainda, que, uma vez instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, cabe à autoridade julgadora analisar a procedência ou não do lançamento fiscal, mediante apreciação das alegações de defesa apresentadas pelos interessados, inclusive quanto à exatidão dos cálculos da exigência fiscal, cujo exame constitui matéria de mérito. A mudança do critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, somente ocorreria quando a autoridade julgadora, ao analisar um lançamento completo e acabado, refaz sua materialidade e sua fundamentação. Eventual correção dos cálculos da exigência não acarreta qualquer alteração do critério jurídico, se mantida a motivação da glosa originalmente promovida e a forma de apuração (lucro real anual) adotada pela autoridade lançadora. Não fosse assim, e os julgamentos administrativos sempre resultariam em procedência ou improcedência do lançamento, e nunca em procedência parcial.

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

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

No presente caso, em procedimento fiscal paralelo, a autoridade lançadora, ao constatar receitas operacionais não computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, adicionou esses valores ao lucro real do período, inclusive para, assim, corretamente determinar o adicional devido no âmbito da apuração do IRPJ. Do total de tributo devido, deduziu as antecipações indicadas em DIPJ e aferiu o valor que submeteu à penalidade agravada. Tal se deu em 30/11/2011, depois de a autoridade competente para análise da DCOMP já ter negado, nos autos do processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, reconhecimento ao direito creditório do sujeito passivo por glosa das estimativas cujo parcelamento não fora confirmado, circunstância que, inclusive, ensejou, inicialmente, a não declaração das compensações tratadas nestes autos, ato posteriormente revisado porque a contribuinte ainda não havia sido cientificada da não-homologação daquela compensação quando transmitiu as DCOMP aqui sob análise. Antes do julgamento de 1ª instância nos autos do processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, em razão

da conversão do julgamento em diligência, a existência do lançamento foi consignada naqueles autos, sendo também referida no despacho decisório de e-fls. 218, que substitui o anterior despacho de não declaração das compensações, o qual também indica a aplicação de multa isolada por compensação não-homologada. Ao final, a autoridade julgadora de 1ª instância mantém a não-homologação diante das evidências, nos autos, de que o sujeito passivo não dispunha de saldo negativo no período fiscalizado.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 6º. [...]

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

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

É importante ressaltar que o contribuinte não é prejudicado com a utilização do saldo negativo de IRPJ para dedução do lançamento de ofício, pois naqueles autos deixou-se de aplicar penalidade de 75% sobre todo o saldo negativo aproveitado de ofício, enquanto no caso da declaração de compensação, em caso de não homologação, é cobrada multa moratória de 20% e multa isolada de 50%, ambas sobre os débitos cuja homologação não venha a ser homologada.

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

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

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

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

Contudo, para assim proceder e promover a exigência de crédito tributário para além da reversão do saldo negativo originalmente apurado pelo sujeito passivo, a autoridade fiscal deve agir dentro do prazo decadencial estipulado para a constituição do crédito tributário mediante lançamento, qual seja, aquele previsto no art. 150, §4º do CTN e no art. 173 do CTN. Ultrapassado este lapso temporal, a autoridade fiscal apenas tem o direito de revisar a base de cálculo do sujeito passivo no prazo do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, para confirmação da extinção do crédito tributário promovida pelo sujeito

passivo mediante apresentação de DCOMP com afirmação de direito creditório que é, essencialmente, formado a partir do confronto entre o tributo devido e as antecipações exigidas pela legislação. Necessariamente, portanto, a não-homologação pode ser motivada por divergência em face de qualquer ponto da apuração pelo sujeito passivo.

Por tais razões, deve ser afastada a decadência declarada pelo Colegiado *a quo*, do que decorre o necessário retorno dos autos para apreciação dos argumentos de mérito da Contribuinte acerca da comprovação do indébito que não lhe foi reconhecido nestes autos, para além dos demais argumentos deduzidos em recurso voluntário, não afetos às matérias aqui apreciadas, inclusive quanto aos recursos voluntários contidos nos processos apensos.

Estas as razões, portanto, para acompanhar a I. Relatora em seus fundamentos e conclusões e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, com retorno ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA