



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

<b>PROCESSO</b>	<b>14112.000127/2008-31</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.152 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de setembro de 2024
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	PRIMO SCHINCARIOL TRANSPORTES S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2000

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

É defeso ao Fisco, em processo de restituição ou compensação, alterar base de cálculo de tributo incidente sobre o lucro informado em DIPJ, após o decurso do prazo decadencial.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes e Jandir José Dalle Lucca que votaram por negar provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial (fls. 488 a 500), interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 1401-006.017 (fls. 469 a 476), proferido em 16 de novembro de 2021 pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, mediante o qual foi negado provimento ao Recurso Voluntário interposto neste processo, conforme ementa e parte dispositiva abaixo transcritas:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2000 DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO DE DECADÊNCIA PARA LANÇAR CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

No exame da existência de direito creditório pleiteado pelo contribuinte, não está a autoridade administrativa impedida de examinar os fatos ocorridos há mais de cinco anos, não se aplicando as disposições relativas à decadência do direito de efetuar o lançamento de crédito tributário.

ATIVO DIFERIDO. DESPESAS E RECEITAS PRÉ-OPERACIONAIS. FORMAÇÃO DO RESULTADO DE MAIS DE UM EXERCÍCIO.

São contabilizados no ativo diferido apenas os gastos e as receitas vinculadas às despesas pré-operacionais, assim entendidas aquelas que irão contribuir para a formação do resultado de mais de um exercício. Tendo em vista que os recursos não foram destinados à efetiva implantação não há o que se falar em pré-operação.

APLICAÇÃO DO ART. 57 § 3º DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, afastar a preliminar de decadência e, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário.

A contribuinte tomou ciência do acórdão em 7 de outubro de 2022, (Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 484) protocolizando o Recurso Especial em 24 de outubro de 2022 ( fl. 486), alegando divergência jurisprudencial quanto à matéria “ **Aplicação das disposições relativas à decadência do direito de efetuar o lançamento de crédito tributário,**

**ainda que no âmbito de procedimento de verificação da liquidez e certeza de direito creditório pleiteado em processo de natureza repetitória.** Indicou como paradigma o Acórdão nº 1302-004.715.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da Câmara *a quo*, por meio do despacho de fls. 544/553, do qual se colhe a seguinte análise:

Da leitura da argumentação acima reproduzida, infere-se que a Recorrente sustenta que a decisão recorrida adotou entendimento que diverge do que prevaleceu em caso semelhante, no **Acórdão nº 1302-004.715**.

Em análise ao inteiro teor da decisão recorrida e do paradigma, constata-se que restou demonstrada a divergência jurisprudencial.

Quanto à similitude fática, cumpre observar que ambos os casos têm como objeto pedido de natureza repetitória, com direito creditório pleiteado a título de saldo negativo de tributo incidente sobre o lucro, e também em ambos os casos a autoridade competente responsável pela análise do pedido não se limitou à verificação das antecipações realizadas, mas avançou para o exame da apuração do próprio tributo devido, questionando a falta de inclusão de receitas em sua base de cálculo.

Sob esse contexto fático análogo, na decisão recorrida restou assentado que, em se tratando de pedido de natureza repetitória, “no exame da existência de direito creditório pleiteado pelo contribuinte, não está a autoridade administrativa impedida de examinar os fatos ocorridos há mais de cinco anos, não se aplicando as disposições relativas à decadência do direito de efetuar o lançamento de crédito tributário”; enquanto que no paradigma adotou-se entendimento diametralmente oposto, no sentido de “que a revisão pelo Fisco da apuração e do *quantum* devido enseja a necessidade de realização de lançamento de ofício das diferenças apuradas”, de forma que “não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 ou 173, inc. I do CTN às revisões desta natureza feita pela autoridade administrativa no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação”.

Ante o exposto, restou demonstrada a divergência jurisprudencial suscitada pela Recorrente, e uma vez preenchidos os demais requisitos de admissibilidade, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, entendo que deve ser dado seguimento ao Recurso Especial.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos arts. 18, inciso III, 67 e 68 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015, resolvo **DAR SEGUIMENTO** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo.

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN em 16/05/2023 (fl.554), foram apresentadas contrarrazões (fls. 555/564) nas quais não se opõe ao conhecimento do recurso e, no mérito, defende o seu improvimento.

É o relatório

## VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

A divergência restou bem caracterizada, nos termos examinados no despacho de admissibilidade, de forma que adoto os seus termos para conhecer do recurso, conforme autoriza o art. 50, §1º da Lei nº 9.784/1999.

No mérito a recorrente alega que a atividade de revisão de sua apuração relativa ao saldo negativo pleiteado do ano-calendário 2000 estaria alcançada pela decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN, tendo em vista que o despacho decisório que denegou o direito creditório pleiteado somente foi proferido em julho de 2008.

A PFN se opõe à pretensão da contribuinte sustentando que o prazo decadencial em questão não se aplica à análise de pedidos de restituição/compensação, mas tão somente à atividade de lançamento de eventuais diferenças devidas.

Esta questão não é nova neste colegiado, tendo este relator proferido o voto vencedor no Acórdão nº 9101-006.609, de 11 de maio de 2023, no mesmo sentido da pretensão da recorrente, acolhendo a decadência suscita, nos seguintes termos:

[...]

Com efeito, a matéria em discussão nos presentes autos revela-se bastante controversa no âmbito do CARF, com posicionamentos divergentes entre as turmas, inclusive no âmbito desta CSRF ao longo do tempo.

A discussão tem como pano de fundo a natureza da atividade revisional empreendida pela autoridade administrativa no exercício do seu mister de examinar a liquidez e certeza dos créditos tributários pleiteados pelos contribuintes por meio de pedidos/declarações de restituição/compensação.

No presente caso a discussão decorre de pedido de restituição de pagamento a maior de IRPJ apurado no 1º trimestre do ano-calendário 1998, associado a pedidos de compensação, pleiteado em 13/08/2002, indeferido porque apurado saldo a pagar no referido período de apuração, após ajustes na base de cálculo do

período pela autoridade fiscal. O despacho decisório de indeferimento do pedido somente foi cientificado ao contribuinte em 04/04/2007.

Em processo de análise dos pedidos de restituição/compensação a autoridade administrativa que examinou o pedido efetuou a revisão da base de cálculo apurada pela contribuinte e concluiu que inexistia o alegado indébito. Ao contrário, existiria saldo de imposto a pagar o que impediria a compensação do saldo pleiteado.

Ocorre que tal procedimento foi realizado depois de transcorrido o prazo decadencial previsto nos arts. 150, § 4º, tendo sido indeferido o direito creditório e a compensação pleiteada.

A divergências suscitada trata, portanto, do prazo decadencial para a revisão da base de cálculo apurada e declarada ao Fisco no âmbito dos processos de pedidos de restituição/compensação.

Já tive a oportunidade de participar da votação desta matéria no âmbito dos colegiados ordinários do CARF por diversas vezes, tendo, em linhas gerais e durante razoável tempo, me alinhado aos fundamentos do voto vencido proferido pela d. relatora.

Todavia, ao aprofundar o estudo sobre o tema, no exame dessas matérias no julgamento do processo administrativo nº 13808.003406/2001-90, do qual fui relator, revi meu posicionamento, conforme voto proferido no Acórdão nº 1302-004.715, do qual colho os principais fundamentos para divergir dos argumentos expendidos pela d. relatora, *verbis*:

[...]

Os defensores da tese de que não se aplicam os prazos decadenciais inerentes ao lançamento aos pedidos de restituição/compensação sustentam que os únicos prazos que a regem são o do art. 168, inc. I do CTN<sup>1</sup> para o contribuinte e, especificamente no caso de compensações, o prazo de homologação fixado pelo art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/1996<sup>2</sup> para o Fisco e, ainda, que inexistente prazo decadencial estabelecido para apreciar pedidos de simples restituição do indébito tributário.

De fato, os prazos acima referidos não se confundem com os prazos decadenciais inerentes ao lançamento, mas nem por isto estes últimos

<sup>1</sup> Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

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

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

<sup>2</sup> Art. 74. [...]

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

podem ser desconsiderados quando da análise dos pedidos de restituição, cumulados ou não com pedidos de compensação.

Dúvida não há que o contribuinte possui um prazo prescricional de 5 anos para pleitear o indébito tributário, ressalvada a hipótese prevista na Súmula CARF nº 91<sup>3</sup>. O mesmo ocorre quanto ao prazo para a homologação das compensações, que é de cinco anos da data da sua apresentação, ressalvados os casos em que o contribuinte apresenta declarações retificadoras.

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

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

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

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

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

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

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

---

<sup>3</sup> Súmula CARF nº 91:

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

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

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

(Grifei)

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

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

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

I - quando a lei assim o determine;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(Grifei)

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

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

**Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento**, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

(Grifei)

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

Ocorre que, nos casos de análise de processos de pedidos de restituição e compensação tributária, a autoridade administrativa, por vezes, procede ao reexame da base de cálculo apurada pelo contribuinte, e informada em

suas declarações, e constatando “omissão ou inexatidão” na apuração, procede à reapuração do montante de tributo devido, sem realizar o lançamento para alterar o crédito tributário confessado, glosando a diferença apurada do crédito pleiteado.

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

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

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

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

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

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

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

Quando há divergência entre os valores pleiteados em pedidos de restituição/compensação e aqueles informados em DCTF como disponíveis, é imprescindível que o sujeito passivo proceda a retificação desta última declaração, de forma que os débitos declarados a maior fiquem disponíveis, providência requerida inclusive depois de proferido o despacho decisório. É o que se extrai, p. ex., do Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28/08/2015, que dispõe, *verbis*:

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

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

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

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

administrativa deve comunicar o resultado de sua análise à DRJ para que essa informação seja considerada na análise da manifestação de inconformidade contra o indeferimento/não-homologação do PER/DCOMP.

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

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

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

(destaquei)

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

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

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECLARAÇÃO PARCIAL DE DÉBITO TRIBUTÁRIO ACOMPANHADO DO PAGAMENTO INTEGRAL. POSTERIOR RETIFICAÇÃO DA DIFERENÇA A MAIOR COM A RESPECTIVA QUITAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(grifei)

Como destacado no acórdão do STJ, a retificação do valor declarado a menor, elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito atinente à parte não declarada. Por outro lado, o mero pagamento, desacompanhado da confissão do débito, é insuficiente para caracterizar a denúncia espontânea.

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

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

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

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

Art. 9º **A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou**

**notificações de lançamento**, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

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

[...]

(Grifei)

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

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

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

Tratou-se, então, de garantir o contraditório e a ampla defesa nas hipóteses em que constatadas as referidas infrações. Portanto, **a finalidade dessa norma deve ser colhida em absoluta consonância com a ideia de se garantir o contencioso administrativo e, sobretudo, com a exigência probatória contida no caput do**

<sup>4</sup> MANEIRA Eduardo, LOBATO Valter/Coordenadores. Compensação Tributária no âmbito federal: questões práticas. São Paulo: FocoFiscal, 2015. p. 52

**mesmo artigo**, qual seja todos os elementos indispensáveis à comprovação do ilícito. Desde que tais premissas sejam atendidas, não vejo necessidade de se exigir a lavratura de auto de infração se o mesmo objetivo pode ser atingido com um despacho decisório que pode ser contestado pela via da manifestação de inconformidade dos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

(grifei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Senão vejamos.

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

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

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

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

I - redução dos débitos relativos a impostos e contribuições:

- a) cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU;
- b) cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou

suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou

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

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

§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU ou de débito que tenha sido objeto de exame em procedimento de fiscalização, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração e enquanto não extinto o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário correspondente àquela declaração.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

**§ 4º Não produzirão efeitos as informações retificadas:**

**I - enquanto pendentes de análise; e**

**II - não homologadas.**

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

(Grifei)

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

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

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

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

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

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

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

(Grifei)

Em que pese o art. 147 trate do chamado “lançamento por declaração”, modalidade inusual no nosso sistema atual, a disposição do seu parágrafo 1º é perfeitamente aplicável ao lançamento por homologação, como bem anotou Leandro Paulsen<sup>5</sup>, *verbis*:

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

(Destaquei)

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

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

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

Como já mencionado, no caso das compensações a lei prevê sua homologação tácita, independentemente da análise do crédito invocado,

<sup>5</sup> PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência. 13 ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, ESMAFE, 2011, p. 1076.

após o transcurso do prazo de cinco anos da data da apresentação da declaração de compensação.

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

[...]

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

[...]

Pelos fundamentos acima transcritos, resta claro, a meu ver, que o indeferimento de pedido de restituição/compensação de créditos apurados pelo contribuinte, quando ocorre a revisão da apuração regularmente escriturada e declarada ao Fisco, não prescinde da realização do lançamento por meio do competente auto de infração ou de notificação fiscal e que, uma vez transcorridos os prazos previstos nos artigos 150, § 4º e/ou 173, inc. I do CTN, tal atividade resta obstaculizada pela ocorrência do instituto da decadência que, uma vez configurado, fulmina qualquer pretensão do Fisco no sentido de reexaminar a base de cálculo apurada.

Permito-me adicionar uma observação ao quanto exposto acima, em face do argumento trazido pela d. relatora de que a impossibilidade de revisão da apuração do contribuinte pelo Fisco, uma vez transcorrido o lapso decadencial, com vistas à aferir a liquidez e certeza equivaleria a uma prescrição aquisitiva em prol do sujeito passivo, não prevista em lei.

Penso que o argumento, visto apenas sob a ótica do montante do crédito tributário sujeito à devolução pode até fazer algum sentido, mas entendo que o pagamento indevido ou a maior é sempre apurado em face de uma montante de tributo devido e de um pagamento realizado, ocorrendo quando este último, por qualquer motivo, supera o primeiro. É este o valor passível de devolução pelo Fisco.

Ocorre que o poder/dever do Fisco revisar o lançamento por homologação está sujeito a um prazo legal que existe independentemente da ocorrência ou não de pagamento indevido ou a maior. Uma vez transcorrido tal prazo o *quantum* apurado e informado pelo contribuinte ao Fisco em suas declarações torna-se imutável. E é a partir dele que deve ser apurada a existência ou não de saldo de tributo a restituir/compensar.

E, lembre-se, o contribuinte também está sujeito ao prazo prescricional de 5 anos a contar da extinção do crédito para pleitear eventual indébito apurado nos termos do art. 168 do CTN.

Ou seja, não existe prescrição aquisitiva em favor do contribuinte, apenas consolida-se no tempo a apuração feita e corretamente informada ao Fisco, em face da previsão legal de prazo decadencial para a revisão do lançamento, tornando-se imutável o *quantum* devido, ficando a este limitada a exigência de sua satisfação pelo Fisco.

Penso que este é o entendimento que melhor se amolda ao princípio da segurança jurídica na relação entre o Fisco e o contribuinte, para ambos os lados.

No presente caso, houve o indeferimento do pedido de compensação, por meio de despacho decisório lavrado em 21/07/2008 (fls. 326/337) que analisou o saldo negativo apurado no ano-calendário de 2000, em face da declaração de compensação apresentada em 25/11/2003, tendo a autoridade administrativa apurado saldo a pagar no período examinado após ajustes na base de cálculo do período, mediante aglossa de despesas financeiras e a tributação de receitas financeiras, conforme se colhe das conclusões do mencionado despacho:

[...]

35. Da análise da legislação e das informações trazidas acima conclui-se que as receitas financeiras devem ser imediatamente reconhecidas à medida que auferidas, sem possibilidade de diferimento ou confronto do seu resultado credor com as despesas pré-operacionais. Ou seja, as receitas e despesas financeiras compõem o resultado do período em que forem, respectivamente, auferidas ou incorridas, enquanto as despesas pré-operacionais compõem o ativo diferido da empresa, sujeito à amortização posterior.

36. Sendo assim, verifica-se inadequada a contabilização de parte das receitas financeiras em conta redutora do ativo diferido, no montante das despesas com gastos pré-operacionais ativados, uma vez que os gastos pré-operacionais serão amortizados por ocasião da realização de suas correspondentes receitas decorrentes da operação da empresa.

37. Por fim, cabe recompor o cálculo do IRPJ consoante o resultado da presente análise.

Descrição	RS
Lucro líquido	1.052.018,86
Lucro real	1.052.018,86
IRPJ (15%)	157.802,83
Adicional	81.201,88
<b>TOTAL IRPJ DEVIDO</b>	<b>239.004,71</b>
Dedução do IRRF sobre as aplicações financeiras	(100.371,05)
<b>SALDO DE IRPJ A PAGAR</b>	<b>138.633,66</b>

38. Portanto, glosando a distribuição de rendimentos a título de participação de debenturista, cuja operação com debêntures foi descaracterizada, e incluindo a

totalidade das receitas financeiras, indevidamente diferidas, conclui-se que não há saldo negativo de IRPJ passível de restituição ou compensação relativo ao ano-calendário 2000.

[...]

O despacho decisório com o indeferimento do pedido foi cientificado ao contribuinte em **06/08/2008** (fl.343).

À luz do quanto se expôs antes resta, inarredavelmente, fulminada pela decadência a pretensão fiscal de reexaminar a base de cálculo apurada pelo contribuinte no ano-calendário 2000, pois encontra óbice no disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que por ocasião da revisão já havia se ecoado o prazo decadencial de cinco anos a contar do respectivo fato gerador (**31/12/2000**).

Com efeito, aplica-se ao caso o entendimento trazido na decisão do Superior Tribunal de Justiça – STJ, em Recurso Repetitivo, prolatada no Recurso Especial nº 973.733 - SC (2007/0176994-0), relatado pelo Ministro Luiz Fux.

De acordo com a jurisprudência daquela Corte Superior, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que a lei atribui ao sujeito passivo a obrigação de declarar e pagar, antes de qualquer ato ou procedimento administrativo, os tributos e contribuições por ele apurados como devidos, quando adimplida essa obrigação, a contagem do prazo decadencial, para constituição de ofício do crédito tributário porventura não declarado ou pago, é de cinco anos a partir da data de ocorrência do fato gerador.

Ante ao exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado**