

ANÁLISE SOBRE O PRAZO DE PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE RESTITUIR/COMPENSAR O SALDO NEGATIVO DO IRPJ ANUAL

*AN ANALYSIS OF THE PRESCRIPTION PERIOD OF THE RIGHT TO REFUND/COMPENSATE THE
NEGATIVE ANNUAL IRPJ BALANCE*

Arthur Basso GALLI¹

ISSUE DOI: 10.5281/zenodo.13241482

RESUMO

Muita dúvida ainda existe em que se refere ao fenômeno temporal como um todo na afetação do processo compensatório/restitutivo, especificamente se vista a situação do IRPJ anual, somado às circunstâncias das antecipações estimativas mensais que a lei impõe a essa categoria tributária em específico. Como metodologia, recorreu-se à pesquisa bibliográfica e às revisões de decisões do CARF. A problemática diz respeito ao fato de que utilização do saldo negativo para descontos via compensação de débitos futuros gera superposição de prazos e efeitos jurídicos contraditórios, por poder gerar a perda de utilização do saldo negativo já declarado e constituído. O trabalho terá como objetivo apresentar o regime jurídico dos prazos prescricionais e decadenciais dos processos de declaração de ressarcimento e compensação dos saldos negativos e sua relação com os lançamentos legalmente descritos para o IRPJ.

Palavras-Chave: Imposto sobre a Renda; restituição tributária; compensação tributária; saldo negativo.

ABSTRACT

Much doubt still exists regarding the temporal phenomenon in the affectation of the compensatory/restitutive process, specifically when considering the situation of the annual Corporate Income Tax, along with the circumstances of the monthly estimated advances imposed by law on this specific tax category. As methodology, recourse was made to bibliographic research and reviews of decisions made by the Council of Tax Appeals. The issue concerns the fact that the use of the negative balance for discounts through offsetting future debts generates overlapping deadlines and contradictory legal effects, as it may lead to the loss of the ability to use the already declared and constituted negative balance. The work aims to present the legal regime of the prescription and statute of limitations periods of

¹Graduado do curso de Direito da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FDRP-USP). Bolsista de Iniciação Científica Fapesp no processo 2022/01177-0, com foco em Direito Financeiro e Tributário. <http://lattes.cnpq.br/5382094258282611> (ID Lattes: 5382094258282611).

the processes for the declaration of reimbursement and offsetting of negative balances and their relationship with the legally described assessments for the Corporate Income Tax in Brazil.

Keywords: Income Tax; tax refund; tax offset; negative balance.

1 INTRODUÇÃO

A questão temporal das restituições e compensações do Imposto sobre Renda anual e de eventual saldo negativo gerado é, ainda, extremamente debatida. A lei promove uma série de interpretações dúbias nos prazos existentes, gerando sobreposição quanto aos prazos de homologação da declaração do Imposto sobre Renda, da homologação dos pedidos de compensação e restituição, além de apresentar variação das possíveis soluções interpretativas em face de diferentes instrumentos disponíveis, tais como os Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DComp), as Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCFT) e as Escriturações Contábil Fiscal (ECF). Novas polêmicas ainda surgiram com a Lei 13.670/2018, que há pouco tempo passaram a aparecer no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF).

É que, perdendo-se o prazo para requisitar compensação, o qual em parte coincide com o prazo para ter seu saldo negativo declarado pela Fazenda Pública da forma como fora requisitado, aumenta-se a chance de perda, finalmente, da possibilidade de utilização do saldo negativo reconhecido pela própria Fazenda Pública. Serão vistos, assim, três aspectos: perdendo-se o prazo para requisitar compensação (primeiro aspecto a ser analisado, questão da decadência do direito de compensar), perde-se o prazo para ter seu saldo negativo declarado pela Administração da forma como fora requisitado (segundo aspecto a ser analisado, questão do prazo para revisão das bases de cálculo, em sua forma de declaração), e perde-se, ao fim e ao cabo, a possibilidade de utilização do saldo negativo já declarado e constituído previamente (terceiro e final aspecto).

Nesse ponto, este artigo tem como objetivo debater pontos relativos (i) a problemas gerados pela superposição dos prazos para homologação da declaração do Imposto sobre Renda e para declaração de compensação e restituição, bem como dos prazos para realização de lançamento suplementar de ofício, (ii) à diferença entre a utilização das PER/DComp e das DFCT, (iii) à natureza jurídica da DComp e das declarações do contribuinte sobre o tributo, e (iv) ao regime jurídico da compensação de créditos no direito

brasileiro, analisando-se a Súmula 436 do STJ, a Lei 9.430/1996, a Lei 13.670/2018 e a descrição desses elementos no CTN.

Para tanto, o método será de revisão bibliográfica dos temas necessários, análise da legislação pertinente e das decisões do CARF sobre os pedidos de PER/DComp processados pelo órgão no âmbito federal, evidenciando algumas divergências interpretativas apresentadas na jurisprudência do Conselho. Para análise do regime jurídico dos prazos e as respectivas consequências, será utilizada a teoria civilista sobre prescrição e decadência, na forma do que reconhece o próprio CTN, ao afirmar, em seu art. 109, que deverão ser usados os princípios de direito privado para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos, conceitos e formas do Direito Tributário.

Ao fim, considerando-se o prazo de prescrição para restituir/compensar o saldo negativo do IRPJ anual, foi possível concluir: (i) não ser possível a revisão das bases de cálculo pela Administração após o período de decadência de cinco anos para alteração do saldo negativo já constituído, (ii) se essa alteração se der dentro do prazo, só poderá ser por lançamento suplementar, (iii) não é válida a colocação de um período prescricional para utilização com fins de compensação/restituição do saldo negativo já constituído e declarado no limite de cinco anos, eis que as pretensões meramente declaratórias são imprescritíveis, já tendo o direito de compensar constituído e reconhecido.

2 ENTENDENDO O TEMA: PRAZOS, PRESCRIÇÃO, SALDO NEGATIVO E IRPJ

O Imposto sobre Renda é descrito no art. 153, III, da Constituição Federal de 1988 (CF/88) e nos arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional (CTN), e tem como fato gerador a disponibilidade jurídica (em regime de competência, regra geral para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica) ou econômica (em regime de caixa, exceção para o caso do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e regra para o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física) dos acréscimos patrimoniais que resultarem do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (renda) ou qualquer outro acréscimo (provento).

A renda pode ser descrita em dois sentidos, conforme explica Luís Eduardo Schoueri²: renda-produto, enquanto fruto período de fonte permanente, ou renda-acrécimo, decorrente da comparação da situação do patrimônio líquido, em que renda é a diferença financeira positiva entre os momentos de comparação. No caso, o art. 43 do CTN adotou ambas as vertentes, preferindo a renda-acrécimo e, caso essa teoria não seja suficiente, acolhendo a renda-produto. Ainda, ao fazer referência à disponibilidade econômica, no entendimento do autor, o CTN também torna irrelevante a existência de título jurídico, bastando a possibilidade de utilização material do acréscimo patrimonial nos termos do Direito Privado.

Sendo acréscimo, portanto, diz refeito a uma parte dos rendimentos líquidos, considerando sempre as entradas e saídas das operações dos contribuintes, e não todo patrimônio. Por essa razão, a incidência de eventual tributo sobre rendimentos brutos configuraria exação fora das margens juridicamente dadas, e, portanto, inconstitucional por via reflexa, já que realiza cobrança sobre fator gerador não descrito em lei. É que, mesmo que haja entrada de recursos no patrimônio do contribuinte, inexistindo acréscimo patrimonial (diferença positiva entre situação inicial e final), nos termos do art. 43 do CTN, vedada é a incidência do imposto sobre renda, a partir do momento que inexistente base para cobrança.

Com isso em mente, quando fala-se da base de cálculo como lucro real (art. 14 da Lei 9.718/98), não se quer dizer de lucro do exercício, conceito de direito empresarial. Contabilmente, do lucro do exercício devem ser realizadas as deduções e exclusões previstas no art. 261 do Decreto 9.580/2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda/RIR), chegando-se ao lucro real da pessoa jurídica. Considerar o valor total seria, exatamente, recair em inconstitucionalidade, pois não se estaria apurando efetivamente os acréscimos patrimoniais da pessoa jurídica em fomento, mas todos os rendimentos pessoais, contrariando inclusive a vedação ao confisco do art. 150, IV da CF/88.

De acordo com o art. 218 do RIR/18, àquelas empresas sobre as quais recair o pagamento do IRPJ anual, deverá ocorrer a antecipação e o recolhimento do imposto mensalmente, calculadas sobre estimativas do lucro por meio de balanço levantado apenas em 31 de dezembro, ou por meio de lucro obtido pelo levantamento de balanços/balancetes de suspensão ou redução mensais. Haja vista tal regra, da mesma forma que a revisão anual é

² SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o art. 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: André Elali et al. (org.). Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 341-357.

capaz de apresentar fatos geradores maiores do que os estimados nas antecipações mensais, permitindo necessidade de pagamentos de créditos complementares à Fazenda Pública, seria igualmente possível que redução dedutível posterior pudesse implicar em valor adicionalmente pago, ainda quando considerada a antecipação mensal de um imposto cujo pagamento deveria ser anual, criando um saldo negativo para o Fisco.

Nessa situação, tal débito poderá ser compensado para com tributos federais diversos, excetuando-se, após a Lei 13.670/2018, com os demais débitos de estimativas mensais de IRPJ e Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL), dados em períodos de apuração imediatamente subsequentes (os chamados saldos negativos em cascata de um ano para o outro, solucionados, mesmo que com polêmica, pela alteração do art. 6º da Lei 13.670/2018). Isso não ocorre nos casos de IRPJ trimestral, porquanto os valores apurados no trimestre são definitivos e não há que se dar processo de estimação fiscal antecipada, diminuindo os riscos de restituições e compensações aos contribuintes pela Fazenda Pública.

Para solver problemas como estes, estão previstos no art. 165 e seguintes do CTN métodos de repetição do indébito tributário pago a maior. É que, como explica Luís Eduardo Schoueri³, tributo pago a maior nem mesmo tributo é, já que a criação deste depende de lei e se a lei não exige, não há o que ser pago. É o que vários autores entendem como não sendo efetivamente tributo indevido, mas verdadeira prestação de fato⁴, ideia dada por Luís Eduardo Schoueri que conta com a discordância de Paulo de Barros, o qual acata a manutenção da fisionomia tributária para o pagamento em comento. Estar-se-ia diante de uma situação de “pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face (...) da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido” (inc. I do art. 165 do CTN). Assim, pela dificuldade de quantificação do pagamento em decorrência da extensão temporal do critério material da regra matriz (constituir renda ou provento), a natureza e circunstância do fato gerador efetivamente ocorrido altera-se, justificando restituições nestes termos.

Há, ainda, uma hipótese de compensação para o caso de não ser necessariamente exercido o pedido de restituição, quando o art. 170 do CTN permite a compensação tributária, na forma da lei, a fins de evitar grandes esforços judiciais ou o pagamento via precatório. A lei que regulamenta a compensação no âmbito federal é a Lei 9.430/96, garantindo amplo acesso à possibilidade compensatória, inclusive pela homologação do agente da

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 10ª ed., 2021. p. 707.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 491.

Receita Federal, com procedimento administrativo muito semelhante ao instituído pelo lançamento por homologação⁵. Quer-se dizer que, não havendo lei permitindo, a única opção do contribuinte é a restituição dos valores. Ademais, a compensação não é automática (não é direito incondicionado do contribuinte), mas deve ser declarada e requisitada junto à Fazenda Pública. Por fim, o art. 170-A proíbe compensação quando os valores a serem declarados não forem objetos de decisão definitiva, seja no âmbito administrativo ou judicial, evitando compensações realizadas em medidas liminares enquanto não ocorrido trânsito em julgado.

Nesse ponto, vários são os procedimentos pelos quais é possível a realização da compensação. Quanto à iniciativa, a compensação pode ser de ofício pela autoridade, permitida pelo art. 7º do DL 2.287/86 e pelo art. 73 da Lei 9.430/96, ou por iniciativa do contribuinte, decorrente da atuação extra-estatal (autocompensação) ou compensação por sentença judicial transitada em julgado⁶. A autocompensação poderá ser realizada por PER/DComp, método recomendado, ou por DCTG, para satisfação de compensações prévias ao trânsito em julgado, já que dela também deve ser informada a existência de pagamentos, parcelamentos ou compensações nos termos do art. 8º da INRFB 1.110/10.

A diferença é que no primeiro há extinção do crédito via compensação sob condição resolutiva da homologação tácita ou expressa da Fazenda Pública, período durante o qual há suspensão de exigibilidade do crédito na prática, enquanto no segundo caso, o crédito tem sua exigibilidade suspensa durante a tramitação do processo compensatório, não havendo possibilidade extintiva a ser aperfeiçoada. Com efeito, ainda, o art. 6º, § 1º, II, da Lei 9.430/96 (antes da alteração de 2013), assegurava a compensação para o mês de abril do ano subsequente à apuração, bem como a faculdade de pedir restituição para o momento seguinte à entrega da declaração de rendimentos, seja por DIRPJ ou DIPJ.

Assim, ao final de cada período de apuração anual, cadastradas as dedutibilidades, o próprio sistema identificará excedentes realizados e constituirá o denominado saldo negativo. Contabilmente, o chamando saldo negativo do IRPJ anual surge quando o valor retido ou antecipado é maior que o valor devido, fazendo com que o valor a pagar seja negativo. Esse valor constitui créditos passíveis de restituição e compensação, exatamente nos termos do art. 6º, § 1º, II, da Lei 9.430/96. Destarte, poderá o contribuinte efetuar o pedido de restituição ou compensação desse saldo negativo por meio

⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 10ª ed., 2021. p. 713.

⁶ Classificação feita pelo Parecer PGFN CAT 2093/2011, p. 63.

do preenchimento e transmissão de PER/DComp (Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação), junto à própria Receita Federal, que avaliará o caso. A regra do saldo negativo é decorrente da própria existência da Administração Tributária, que, verificando pagamento a maior, deve exercer seu poder de autotutela para confirmar a regularidade da atividade tributante, tida nos termos do art. 3º do CTN como plenamente vinculada, não havendo qualquer espaço discricionário para que a Administração realize um enriquecimento sem causa por inexistência de dever legal (haja vista ser valor acima ao dado pela lei que cria a obrigação tributária).

Havendo o saldo negativo disponível, quando o prazo para que o contribuinte realize o preenchimento e transmissão do PER/DCOMP se extinguirá? Ou seja, quanto tempo tem o contribuinte para requisitar a restituição/compensação dos valores pagos indevidamente?

3 VERIFICANDO O PROBLEMA: PRAZOS LEGAIS PARA PEDIR AO FISCO A COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO EM TRIBUTOS POR HOMOLOGAÇÃO

O art. 168 do CTN já parece oferecer uma resposta à questão: “o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos: I - nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165 [caso em tela como visto, especificamente para tributos cujos lançamentos sejam por homologação], da data da extinção do crédito tributário”. Inicialmente, vale-se discutir qual a natureza jurídica desse prazo de cinco anos: prescrição ou decadência, inclusive quando em face da divergência jurisprudencial sobre o tema (TRF-5ª Região, AC nº 21630-PE, que interpretou como se decadencial fosse, e TRF-1ª Região, AC nº 92.01.30600.8-MG e AC 93.01.09682-0/MG, que interpretaram como se prescricional fosse). Isso é relevante na medida em que, apropriando-se dos conceitos de direito privado (art. 109 do CTN), a decadência não está sujeita à suspensão, ao impedimento ou à interrupção, diferentemente do que ocorre com a prescrição, nos termos dados pelo CC/02. Ainda, outra questão surge da análise desse artigo, que é relativa ao prazo para ser requisitada ou confirmada a compensação dos valores pagos indevidamente, algo que não é claro pelo CTN.

Paulo de Barros Carvalho⁷ defende ser prazo decadencial, por impedir o exercício do direito de pleitear, judicial ou administrativamente, a restituição do valor pago. Hugo de Brito Machado⁸, por seu turno, vê o art. 168 com prazo de prescrição, pois não diz respeito ao direito de ser restituído, mas ao exercício da pretensão de restituição pela via judicial ou administrativa, já que o direito de obter a restituição não é potestativo por si, por depender da realização financeira da Fazenda Pública, e, para além disso, exatamente pelo fundamento da autotutela da Administração Pública. O exercício da pretensão torna-se necessário para casos em que determinadas comprovações são indispensáveis (por exemplo, a comprovação judicial de que determinado gasto gera a dedutibilidade do IR, bem como da existência de determinada despesa ou gasto do contribuinte).

Havendo mero equívoco contábil ou, por exemplo, tributo inconstitucional já devidamente declarado como tal, sem necessidade de qualquer condução fático-probatória, mesmo após o prazo de cinco anos, permanece o dever da Fazenda Pública de restituir o que recebeu indevidamente, sob novo prazo. Não tendo sido capaz de exercer a pretensão comprobatória, por prescrita no prazo de cinco anos, resta prejudicada a restituição ou compensação, portanto, impossibilitando o exercício do direito, o qual não decaiu, mas meramente tornou-se faculdade inexigível (obrigação natural).

Deve acolher corretamente a proposição de Hugo de Brito Machado em favor da prescrição.

Resta, para saber o início da contagem deste prazo prescricional, verificar a data da extinção do crédito tributário de um tributo sujeito a lançamento por homologação, tal qual é o IRPJ. Inicialmente, deve-se destacar que o art. 142 do CTN dá duas diretrizes: (i) o lançamento é a única forma de constituição do crédito tributário e (ii) a autoridade administrativa é a única competente para realizar o lançamento. Assim, com base no art. 150 do CTN, nos casos de lançamento por homologação, na mesma medida que cabe ao sujeito passivo, sem participação da autoridade administrativa, antecipar o pagamento, a extinção definitiva do crédito só ocorrerá quando da homologação do lançamento realizado pela Fazenda Pública, no prazo de cinco anos (§4º do art. 150). Essa questão tornou-se muito complexa em decorrência da Súmula 436 do STJ, a qual reconhece uma espécie de autolancamento por confissão, realizado exclusivamente pelo sujeito passivo.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Noeses, 2021. p. 493.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Extinção do Direito à Repetição do Indébito Tributário e à Compensação. Disponível em: https://rkladvocacia.com/extincao-do-direito-repeticao-do-indebito-tributario-e-compensacao/#_ftnref1

Efetivamente, explica Hugo de Brito Machado⁹ que a extinção do crédito tributário, nos casos de lançamento por homologação, ocorre por uma soma dos elementos “pagamento antecipado” e “homologação da autoridade administrativa”, não sendo suficiente apenas um destes. Acordando com esta ideia de que não há lançamento sem autoridade administrativa, o que a súmula parece fazer é instituir uma homologação ficta automática, a qual: sendo definitiva, importaria em preclusão consumativa do direito de lançar do fisco; e sendo precária, não dispensaria o transcurso do prazo do art. 150, §4º, do CTN para a definitiva constituição do crédito¹⁰. Difere esta (homologação ficta) da homologação tácita pretendida com o transcurso do prazo de cinco da antecipação do pagamento, caso em que a constituição se torna igualmente definitiva por inércia da autoridade administrativa. Em verdade, a súmula encara quase evidente ilegalidade (por contrariar as determinações do Código Tributário Nacional) e inconstitucionalidade (igualmente por cassar o direito de defesa e contraditório administrativo), como ressaltado por Hugo de Brito Machado Segundo¹¹ e Alberto Xavier¹².

Tendo a constituição do crédito tributário ocorrido apenas com a homologação pela autoridade administrativa, é a partir desta data que se contará o início do prazo. Firmou-se com isso, na jurisprudência, a ideia de que a pretensão contra a arrecadação indevida de tributo sujeito a lançamento por homologação só prescreveria cinco anos após o decurso de cinco da ocorrência do fato gerador (data da homologação tácita), quando haveria efetiva constituição definitiva, de acordo com a decisão dada no REsp nº 178.615/SP¹³, relatado pelo Ministro José Delgado.

Com isso, mesmo que teoricamente o prazo fosse de cinco mais cinco, e não de 10 anos para repetição de indébito, na prática, foi-se gerado exatamente esse prazo de dez anos para exercer a pretensão judicial ou administrativo de repetição ou compensação. As disputas doutrinárias, como explica Luís Eduardo Schoueri¹⁴, sobre reconhecimento ou não da extinção do crédito via pagamento antecipado, mesmo que apenas sob condição resolutiva, foram pacificadas, pelo menos no que concerne ao tópico referido

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1979. p. 116.

¹⁰ DA SILVA, Diego Nassif. Lançamento por homologação: o objeto da homologação e a súmula 436 do STJ. Jacarezinho: Revista Argumenta – UENP, Nº 14, p. 81 – 105, 2011, p.95.

¹¹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. São Paulo: Atlas; 15ª edição, 2023, p. 101.

¹² XAVIER, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 408-413.

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Acórdão de decisão, que por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso*. REsp 178615/SP. Relator: José Delgado. Data de Julgamento: 01/09/1998.

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 10ª ed., 2021. p. 710.

para prescrição destes pedidos, com a edição da LC 118/2005, que, em seu art. 3º, determinou que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 do CTN.

Nova discussão foi instaurada, deste momento, sobre o âmbito interpretativo, já que pretendia ser a LC meramente declaratória, e, portanto, retroativa. Não foi o que entendeu o próprio Superior Tribunal de Justiça, nem o Supremo Tribunal Federal, o qual também se manifestou nesse quesito, no caso do RE 566.621/RS, relatado pela Ministra Ellen Gracie, acatando a tese da alteração efetiva.

Para tanto, a ideia proposta é que a LC 118/2005 foi verdadeira alteração da legislação em vigor, e, portanto, não poderia ser retroativa, sob alegação de ser norma meramente declaratória. Luís Eduardo Schoueri¹⁵ concorda com tal prescrição, eis que já tendo o Poder Judiciário, por diversas vezes, realizado a interpretação normativa de uma lei da década de 1960, não haveria que se afirmar haver qualquer espaço para interpretação do Legislativo. Houve efetiva alteração do Direito Positivo impossibilitando a retroação e gerando dois resultados: (i) para pagamentos indevidos feitos antes de 9/06/2005, o prazo seria de 10 anos, (ii) para pagamentos depois de 9/06/2005 seria de 5 anos (ideia consagrada inclusive pela Súmula nº 91 do CARF, que incorporou entendimento do STF).

4 LEVANDO A QUESTÃO AO CARF: COINCIDÊNCIA DE PRAZOS ENTRE O PEDIDO DE COMPENSAÇÃO/RESTITUIÇÃO E DA HOMOLOGAÇÃO DO PAGAMENTO

Desde a resolução dessa questão pelo STF, para os pagamentos feitos depois de 09/06/2005, a pretensão restitutória ou compensatória só poderia ocorrer dentro do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, quando no procedimento de lançamento por homologação. Assim, os contribuintes possuem o prazo de cinco anos para pleitear, administrativamente, a restituição e/ou compensação dos saldos negativos de IRPJ e de CSLL, nos termos do art. 168, I, do CTN e do art. 3º da LC 118/2005, mediante a transmissão eletrônica do PER/DCOMP, cujo procedimento é atualmente disciplinado pela Instrução Normativa RFB nº

¹⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 10ª ed., 2021. p. 710.

2.055/2021. Feito o pedido, a Receita Federal revisará os dados contábeis sobre os quais tem acesso, a fim de entender, ou não, pelo reconhecimento, seja este integral ou parcial, dos créditos tributários constatados no saldo negativo da escrituração.

Outro problema, contudo, surgiu desse entendimento: o prazo de cinco anos durante o qual a Fazenda Pública teria capacidade de homologação, e, portanto, de expedição de lançamento suplementar de ofício a fim de corrigir omissões e inexatidões por parte do contribuinte seria, igualmente, o prazo durante o qual o mesmo contribuinte poderia pedir restituições ou compensações sobre valores pagos em excesso. O que significa dizer que, não sendo nem o crédito tributário totalmente extinto, estando o tempo todo ainda sujeito, por parte do Fisco, de alteração por suplementação, também pode o contribuinte pedir a repetição do indébito neste mesmo prazo, causando conflitos de interesses.

Como os prazos coincidem, seria o Fisco capaz de, verificando o pedido de restituição ou compensação, suplementar, por meio de revisões das bases de cálculos, o próprio tributo pago, porque não houve a estabilização do crédito, como normalmente se esperaria. É que, se é possível ainda à Fazenda Pública suplementar o valor pago, por não ter ocorrido a decadência, transformando o que foi pago a maior em pago a menor, não há interesse do contribuinte em requisitar as revisões para eventual restituição ou compensação, eis que pode ser agravada sua obrigação. Não há outra opção, contudo, eis que, decorrido o mesmo prazo de decadência da Fazenda Pública para lançar, prescreverá sua pretensão.

De acordo com o §2º e 6º do art. 74 da Lei 9.430/96, realizados os pedidos de restituição ou de ressarcimento, o contribuinte poderá transmitir declarações de compensação que, além de se constituírem em instrumento de confissão de dívida, extinguem o crédito tributário, sob condição resolutive da ulterior homologação do procedimento, prazo este que será de cinco anos para homologação tácita. Assim, o contribuinte tem cinco anos para fazer o pedido de compensação e/ou restituição, e o Fisco tem mais cinco anos para decidir sobre o mérito (§5º do art. 74 da Lei 9.430/96).

Enquanto não houver a homologação do pedido compensatório, haverá a suspensão da exigibilidade tributária do valor alegado, e, somente a partir desta homologação tácita ou expressa, ocorrerá a extinção do crédito tributário alegado pelo contribuinte sob fundamento da compensação (art. 156, II, CTN). Ainda, o direito de compensar/restituir inicia-se logo com a entrega da declaração de rendimentos, com prazo de cinco anos, conforme já delimitado pelo CTN e pelos arts. 2º, §3º e 6º, §1º, inciso II da Lei 9.430/96,

e não do início do ano seguinte à declaração, regra geral dos tributos de lançamento de ofício ou por declaração, a não ser quando o contribuinte deixa de apurar os referidos tributos pelo regime de apuração do IRPJ de Lucro Real ou a CSLL, caso da regra geral.

O CARF tem diversas decisões quanto ao tema, em uma jurisprudência que vem se firmando com o tempo: (i) no acórdão 1402-001.850, de 2014, entendeu o órgão que a alteração da base de cálculo ou de tributo devido só poderia ser feito no prazo decadencial de cinco anos do art. 150, §4º, bem como, no caso de inquérito da compensação, poderá retroagir dados o quanto for necessário até a homologação tácita, (ii) no acórdão 3201-002.449, de 2017, entendeu pela desnecessidade do lançamento suplementar, desde que não ocorrida a homologação das compensações declaradas, podendo ser realizado qualquer exame decisório, de forma que aplica-se ao caso exclusivamente o art. 74 da Lei 9.430/96 e não o art. 150, §4º do CTN, (iii) no acórdão 9101.003-994, de 2019, reafirmou-se tal entendimento. Por isso, não se aplicaria a contagem de prazo decadencial, uma vez que o exame se restringiria à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário, e apenas se a glosa realizada viesse a redundar em tributo a pagar é que deveria o lançamento suplementar ser realizado, razão igualmente pela qual não se submeteria o processo revisor ao prazo decadencial de cinco anos.

Cabe discutir, todavia, o caso do julgamento ocorrido no acórdão nº 9101-005.937¹⁶. No caso, o contribuinte teve alegação de prejuízo fiscal passível de apresentar saldo negativo para IRPJ no ano-calendário de 2002, tendo sido apresentadas as declarações de compensação em 2006, com retificações em maio deste ano. Em 2009, o contribuinte foi intimado para apresentar dados e documentos probatórios, e, em 2010, a Fazenda Pública realizou intimação, negando o pedido de direito creditório e glosando despesas e exclusões, por considerar existência de lucro tributável não declarado. A alegação do contribuinte foram: (i) simples despacho não pode realizar glosas das bases de cálculo, sendo imprescindível a realização de lançamento e (ii) houve decadência no que concerne ao direito do Fisco para lançamentos suplementares (em dezembro de 2007), razão pela qual a declaração de compensação não poderia ser denegada alegando-se equívoco de uma base de cálculo já tacitamente homologada, mesmo que o pedido compensatório tenha sido feito em 2006. O voto da relatora quedou-se junto à Fazenda Pública, ao entender que o prazo que o Fisco teve era de 5 anos do

¹⁶ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão de decisão que deu provimento ao recurso especial*. Processo nº 15578.000723/2009-98. Relator: Andrea Duek Simantob. Sessão de 06/12/2021.

pedido de PER/DComp, e não do pagamento do tributo, eis que a sua conduta era válida, pois meramente revisava os termos e não constituía novo saldo, não estando sujeito ao art. 150 do CTN, eis que a decadência abrangeria apenas o poder constitutivo do crédito, e não a capacidade de analisar dados disponíveis por obrigações acessórias. Esse, contudo, foi o voto vencido.

No que concerne à negativa da compensação, o voto vencedor apresentado pelo conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado entendeu, primeiramente, que, conquanto o CTN estabeleça o pagamento antecipado do tributo do IRPJ, esse dever só é complementado quando do cumprimento das obrigações acessórias por meio das declarações cabíveis, de forma que os débitos são confessados e é demonstrada a apuração dos valores declarados pelo contribuinte. Como a revisão do art. 149, inc. I, parágrafo único (lançamento de ofício), só pode ocorrer enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública, há o limite decadencial inclusive para o tema. No entendimento do voto vencedor, não há alegada autonomia do lançamento suplementar em relação ao processo de PER/DComp quanto à apuração da transmissão.

Ou seja, a homologação tácita no lançamento tributário é definitiva para todos os fins a que se referem. É que se o pedido de restituição/compensação decorre da realização de um pagamento indevido ou à maior que o devido em face da legislação tributária, a apuração deste montante indevido tem como pressuposto lógico o confronto entre o montante pago e o montante apurado e confessado pelo sujeito passivo na declaração do IRPJ, que só é definitivamente constituída pela homologação, mesmo que tácita, via lançamento por homologação. Em outras palavras, quer-se dizer que, para que exista um indébito tributário restituível ou compensável, é necessário que exista a quitação de um crédito tributário que extrapola o montante apurado e constituído no lançamento por homologação feito pelo sujeito passivo do IRPJ. Ou seja, é preciso que haja crédito usado para comparação.

Ainda, a apresentação de DCFT (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais) retificadora para fins de comprovação do pagamento indevido ou a maior, dentro do prazo decadencial, inclusive, torna prejudicada decisão anterior da Fazenda Pública sobre o pedido de PER/DComp realizado (Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28/08/2015). No caso das declarações de compensação por DCFT, possível nos termos do §1º do art. 74 da Lei 9.430/96, não há incidência de homologação tácita do pedido compensatório como no caso do PER/DComp. No entanto, subsiste a prescrição da cobrança da diferença do crédito tributário (entre o que a

Fazenda Pública considera certo e o valor declarado em DCFT, já que esta tem direito de verificar as informações que julgar necessárias para reconhecer o indébito tributário e não se sujeitar a um suposto prazo decadencial não previsto em lei), dentro dos cinco anos. Não há, nessa situação da DCFT, decadência do prazo para homologação tácita.

Por fim, usando do art. 9º, §4º, do Decreto nº 70.235/1972, com força de lei ordinária, compreende que a “forma de exigência do crédito tributário deve se dar por meio de auto de infração ou notificação de lançamento”. Finalmente, o conselheiro conclui que a glosa de um crédito tributário constitui verdadeira reconstituição do crédito, o que depende tanto de lançamento quanto de ser feita dentro do prazo decadencial, anterior à prescrição do pedido compensatório. Decidiu pela decadência da pretensão fiscal de reexaminar a base de cálculo, contrariando a ideia de que o Fisco poderia indeferir restituições ou compensações justificadas por débitos inexistentes, fulminando igualmente o poder da Fazenda Pública de fazer prova de débitos tributários pela alteração do valor devido.

No caso, o regime dado na Lei 9.430/96, após as reformas das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, unifica os regimes compensatórios existentes no antigo art. 66 da Lei 8.383/91, que permitia ao contribuinte realizar pedido de compensação sem nada ter a informar à Receita quando no âmbito de tributos com a mesma destinação constitucional. Dessa forma, como explica Hugo de Brito Machado Segundo¹⁷, o Fisco não pode aproveitar o pedido compensatório “em parte”, ou seja, abater o valor de um dado e encaminhar o outro para respectiva cobrança de dívida: é indispensável a realização de lançamento suplementar da quantia equivalente para que a Fazenda Pública possa realizar a cobrança do valor ou, a partir das alterações, apenas após finalizado um processo administrativo fiscal especificamente descrito em que o contribuinte terá direito de defender-se.

A questão específica da decadência, contudo, permanece controvertida. Analisando o caso do acórdão nº 1401-001.808/2017¹⁸, em que a mesma questão é discutida, o CARF caminhou por outro lado. Na situação, julgando se haveria decadência da Fazenda Pública para revisar a apuração de IRPJ, o voto vencedor do relator conselheiro Guilherme Mendes determinou que, se de um lado era impossível ao Fisco reconstituir débito, por outro, julgar decaído o direito de impedir a compensação equivaleria a

¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. São Paulo: Atlas; 15ª edição, 2023, p. 188.

¹⁸ BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão de decisão que negou provimento ao recurso voluntário*. Processo nº 15578.000723/2009-98. Relator: Livia de Carli Germano. Sessão de 21/03/2017.

transformação de um prazo temporal extintivo (da Fazenda Pública de constituir crédito) para um prazo temporal aquisitivo (do particular sobre recursos públicos), na medida, inclusive, em que o particular deve manter consigo os documentos comprobatórios necessários em que requisita. Reconhece, assim, que a Fazenda Pública teria direito para negar compensação sob alegação de revisão das bases necessárias, mesmo que já passado o prazo considerado para a decadência do direito de constituir o crédito, mas estaria impossibilitada de cobrar os valores eventualmente constituídos por prescrição da pretensão de cobrar. Em outras palavras, quer-se dizer que não se aplica a decadência sobre essa situação, afirmando ter a Fazenda Pública o direito de verificar as informações que julgar necessárias para reconhecer o indébito tributário e a compensação, mas é aplicável a prescrição às dívidas tributárias porventura reconhecidas pela Fazenda Pública nessa eventual reanálise das bases de cálculo, caso existam efetivamente.

Outra questão é saber sobre os limites da utilização do saldo negativo. É que, composto o saldo a ser compensado, essa operação só poderá ocorrer se houver algo a ser compensado. Ou seja, havendo prejuízos fiscais e impossibilitada a tributação no ano seguinte ao que for apurado saldo negativo, não haverá valor a ser compensado no regime do art. 6º, § 1º, II, e art. 74 da Lei 9.430/96. Assim, até quando o saldo negativo poderá ser usado para compensar débitos tributários futuros?

No acórdão nº 1302-006.263/2022, o conselheiro Sávio Salomão de Almeida, ainda, entendeu que, no caso de formação de saldo negativo do IRPJ, como a autoridade administrativa a já havia formado um juízo prévio de certeza e liquidez do direito de crédito a título de pagamento indevido ou maior que o devido, o prazo de prescrição só se aplica à primeira DComp apresentada (chamada “DComp-mãe” pelo conselheiro), inclusive por dados apresentados em DIPJ (Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica) a qual poderia constituir valor compensatório ou restitutivo, de forma a servir como tutela administrativa declaratória, o que é, naturalmente, imprescritível. A leitura do conselheiro veio pelo caput do art. 74 da Lei 9.430/96, em que reconhece “a existência de crédito passível de restituição ou de ressarcimento é, por assim dizer, condição necessária e suficiente para que ele possa ser aproveitado na compensação de débitos do sujeito passivo”, ou seja, a compensação pressupõe a possibilidade de restituição do crédito, sem prazo certo.

Dessa forma, a partir desse julgado, também se conclui que não há um prazo prescricional para a total utilização do saldo negativo constituído

em DComp transmitida e homologada por autoridade administrativa, não se aplicando o prazo prescricional de cinco anos para a utilização de sobras do saldo negativo em situações futuras. Contudo, há igualmente uma divergência da jurisprudência, já que, por exemplo, no acórdão nº 9101-004.875/2020, firmou-se entendimento de que o prazo para utilização do saldo negativo é de cinco anos a contar da entrega da ECF (Escrituração Contábil Fiscal) do ano-calendário subsequente ao do encerramento do respectivo período de apuração, nos termos do art. 161-A, §2º, da IN RFB 1.765/2017, momento a partir do qual já era possível ao contribuinte buscar a recuperação do que fora pago a maior. Em outras palavras, limita-se a atuação do contribuinte para pedir compensação/restituição ao prazo do saldo negativo.

A mesma situação é encontrada no caso da compensação judicial (para além do caso de autocompensação feita por PER/DComp ou DCFT). No caso, após o reconhecimento judicial, deve ocorrer a habilitação do crédito junto à Receita Federal para que a compensação possa ocorrer, reencontrando a ideia de autocompensação via PER/DComp, exclusivamente.

Como entendeu a RFB no Parecer Normativo COSIT 11/2014, a prescrição para o pedido de DComp parcial em cada um dos saldos de débito possíveis corre separadamente dentro do limite de cinco anos para cada um dos momentos considerados para validação (acórdão nº 1402-001.790/2014, pelo que “em relação ao saldo, não há interrupção da prescrição”). Ou seja, mesmo havendo o sujeito passivo crédito tributário, na inexistência de débito, ele não poderia realizar a compensação, devendo executar um verdadeiro planejamento tributário caso tenha interesse na realização da compensação, inclusive para o caso em que o contribuinte prefere a compensação dada em sentença judicial transitada em julgada do que a restituição via precatório ou requisição de pequeno valor, conforme art. 100 da CF.

Essa questão é criticada na doutrina. Afinal, se o contribuinte não tivesse débito suficiente para utilizar o crédito tributário reconhecido judicial ou administrativa, haveria sua definitiva perda, contrariando os fundamentos do reconhecimento jurisdicional do crédito em questão, afetando, inclusive, direitos de propriedade, a legalidade tributária e a proporcionalidade constitucional¹⁹.

¹⁹ PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Compensação no direito tributário, proporcionalidade e segurança jurídica. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p.401-437. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2020.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Retomam-se as discussões realizadas sobre o tema em questão somadas às críticas.

Inicialmente, no que concerne ao prazo para reavaliação das bases de cálculo de tributo devido para a compensação, e, portanto, reconhecimento definitivo do saldo negativo, há a necessidade de decadência do direito da Administração de realizá-la. Em que pese o entendimento apresentado pelo conselheiro Guilherme Mendes, por meio do qual reconhecer decadência ao direito revisional do Fisco era reconhecer efetiva prescrição aquisitiva de bens públicos à particulares, deve-se colocar igualmente que a Fazenda Pública já teve capacidade avaliativa realizada quando da existência do prazo para a homologação da Declaração de Compensação descrita no §5º do art. 74 da Lei 9.430/96. Afirmar que essa homologação, mesmo que tácita, poderia ser desconsiderada pela Receita em momento futuro, permitindo revisão do pedido compensatório, significa ignorar efeitos de uma determinação feita por lei e impediria aplicação dos preceitos de segurança jurídica, por demonstrar real venire contra factum proprium por parte da Administração Pública na realização da cobrança.

Diverge do caso da compensação realizada pela DCFT, como explicou o próprio conselheiro Guilherme, eis que a homologação só ocorre em situação de DComp. É que a primeira é utilizada para fins de reconhecimento exclusivo para suspensão de exigibilidade do crédito tributário enquanto corre processo administrativo ou judicial, e não objetiva extinguir o crédito citado. Não havendo manifestação definitiva da Fazenda Pública quanto a isso, não é possível alegar as situações supracitadas de venire contra factum proprium ou desgarramento da segurança jurídica da legítima expectativa formada pelo contribuinte, já que não haveria razões para formação dessa eventual expectativa.

Consequentemente ao reconhecimento da existência de um prazo decadencial, torna-se lógico concordar com conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, em sua afirmação sobre a necessidade de lançamento suplementar, e não mero despacho administrativo, para realização da revisão das bases de cálculo do IRPJ causadores do saldo negativo, e, portanto, afetar o valor da compensação. É que se o saldo negativo é formado por uma contraposição entre o valor pago em sede de estimação e de antecipações e o valor constituído em sede de crédito tributário, por lógica, a única forma de alterá-lo é alterando essas duas variáveis: o valor pago em sede de retenção ou antecipação é elemento fático que pode ser reavaliado em sede de mero

despacho, mas a constituição do crédito tributário, segundo valor considerado, só pode ocorrer por meio de lançamento, nas determinações do próprio CTN, que dá o lançamento como única forma de constituição do crédito tributário. Os temas, portanto, se imiscuem.

A alegação de que a Declaração de Compensação é capaz de constituir crédito tributário, com base na Súmula 436 do STJ, é indevida, já que a própria súmula é inconstitucional. Ademais, o §6º do art. 74 da Lei 9.430/96 não pode ser interpretado a fim de dar a capacidade à DComp para constituir crédito tributário, eis que apenas lei complementar (e não ordinária como a Lei 9.430/96) pode veicular normas gerais, entre as quais, constituição do crédito tributário (art. 146, III, b da CF/88), embora a jurisprudência, tanto judicial quanto administrativa, não considere essa ideia por idealizar que o próprio CTN, implicitamente, faça uma autorização para tal constituição especial de crédito.

Por fim, no que concerne ao prazo prescricional para realização de compensações de crédito já reconhecidos administrativamente pelo saldo negativo, a nova vedação ao saldo negativo em cascata, pela Lei 13.670/2018, colocou o tema da prescrição da utilização do saldo em evidência, já que se restou defesa a compensação das estimativas de retenções ou antecipações. Com efeito, em abstrato, a decisão legislativa não pode ser considerada proporcional em sentido estrito, por ter igualado contribuintes de boa-fé a contribuintes de má-fé, e, conseqüentemente, ameaçado direitos creditórios reais por eventual prescrição. A própria prescrição também deve ser colocada em xeque.

É que, tendo havido o reconhecimento do valor a ser compensado, por decisão judicial (sentença ou acórdão) ou administrativa (homologação tácita ou expressa da PER/DComp) resta constituído o crédito fiscal ao contribuinte. A partir desse momento, a função da Fazenda Pública é meramente declarar a realização da compensação em cada um dos débitos futuramente averiguados, não havendo necessidade de novo esforço da Administração Pública para conferir efeitos do que o conselheiro Sávio Salomão de Almeida chamou de “DComp-filhas”, sejam outras declarações ou Escrituração Contábil Fiscal (ECF).

E, como asseverou o grande Agnelo Amorim Filho²⁰, contra interesses meramente declaratórios não correrão prazos prescricionais ou decadenciais, sendo tais imprescritíveis. Uma vez já reconhecido o direito de

²⁰ AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. Revista de Direito Processual Civil. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961.

compensar, não há mais direito potestativo a decair ou pretensão condenatória a prescrever, mas uma mera confirmação de um elemento já necessariamente constituído a ser declarado para cada momento de utilização possível ao contribuinte interessado.

REFERÊNCIAS

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. Revista de Direito Processual Civil. São Paulo, v. 3º, p. 95-132, jan./jun. 1961.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão de decisão que negou provimento ao recurso voluntário. Processo nº 15578.000723/2009-98. Relator: Livia de Carli Germano. Sessão de 21/03/2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão de decisão que deu provimento ao recurso especial. Processo nº 15578.000723/2009-98. Relator: Andrea Duek Simantob. Sessão de 06/12/2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Assembleia Nacional Constituinte, 05 de outubro de 1988. Disponível em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm

BRASIL. Decreto n° 70.235 de 6 de março de 1972. Dispõe sobre o processo administrativo fiscal, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d70235cons.htm

BRASIL. Decreto n° 9.580 de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/d9580.htm

BRASIL. Decreto-Lei n° 2.287 de 23 de julho de 1986. Altera dispositivos da Lei n° 7.450, de 23 de dezembro de 1985, e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del2287.htm

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1110, de 24 de dezembro de 2010. Dispõe sobre a Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) e aprova o Programa Gerador e as instruções para preenchimento da DCTF na versão "DCTF Mensal 1.8". Publicado(a) no DOU de 27/12/2010, seção 1, página 62. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=16082>

BRASIL. Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1765, de 30 de novembro de 2017. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Publicado(a) no DOU de 04/12/2017, seção 1, página 26. Disponível em:
<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=88371>

BRASIL. Lei Complementar nº 118 de 9 de fevereiro de 2005. Altera e acrescenta dispositivos à Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, e dispõe sobre a interpretação do inciso I do art. 168 da mesma Lei. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp118.htm

BRASIL. Lei nº 13.670 de 30 de maio de 2018. Altera as Leis nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113670.htm4

BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm

BRASIL. Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998. Altera Legislação Tributária Federal. Brasília: Congresso Nacional. Disponível em:
https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Acórdão de decisão, que por unanimidade, deu parcial provimento ao recurso. REsp 178615/SP. Relator: José Delgado. Data de Julgamento: 01/09/1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

DA SILVA, Diego Nassif. Lançamento por homologação: o objeto da homologação e a súmula 436 do STJ. Jacarezinho: Revista Argumenta – UENP, Nº 14, p. 81 – 105, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. São Paulo: Atlas; 15ª edição, 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

MACHADO, Hugo de Brito. Extinção do Direito à Repetição do Indébito Tributário e à Compensação. Disponível em: https://rkladvocacia.com/extincao-do-direito-repeticao-do-indebito-tributario-e-compensacao/#_ftnref1.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. Compensação no direito tributário, proporcionalidade e segurança jurídica. Revista Direito Tributário Atual, n.46. p.401-437. São Paulo: IBDT, 2º semestre de 2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 10ª ed., 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O conceito de renda e o art. 43 do Código Tributário Nacional: entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica. In: André Elali et al. (org.). Direito corporativo: temas atuais – 10 anos André Elali Advogados. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 341-357.

XAVIER, Alberto. Do Lançamento – Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1997.