



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.913395/2011-61
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1002-001.808 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária
Sessão de 1 de dezembro de 2020
Recorrente AGM PARTICIPACOES E INVESTIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA TRANSMISSÃO DA DECLARAÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TESE DOS DEZ ANOS (5+5). JURISPRUDÊNCIA DO STJ E STF. DATA DA TRANSMISSÃO DA DECLARAÇÃO. LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005. SÚMULA CARF Nº 91.

O CARF está vinculado às decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ, na sistemática prevista nos artigos 543B e 543C, do CPC (art. 62ª do Anexo II do RICARF). Assim, conforme entendimento firmado pelo STF no RE nº 566.621RS, bem como aquele esposado pelo STJ no REsp nº 1.269.570MG, para os pedidos de restituição/compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação, formalizados antes da vigência da Lei Complementar (LC) nº 118, de 2005, ou seja, antes de 09/06/2005, como no caso em tela, o prazo para o contribuinte pleitear restituição/compensação é de cinco anos, conforme o artigo 150, § 4º, do CTN, somado ao prazo de cinco anos, previsto no artigo 168, I, desse mesmo código, contados da ocorrência do fato gerador do tributo pago indevidamente ou a maior que o devido. Tese dos 5 + 5. Somente com a vigência do art. 3º da LC nº 118/2005, esse prazo passou a ser de 5 anos, contados da extinção do crédito pelo pagamento efetuado. A súmula CARF nº 91, cujo os efeitos são vinculantes, seguem exatamente neste sentido

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA APRESENTAÇÃO. INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 34, §10 DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 900/2008

A Declaração de Compensação pode ser interpretada como instrumento equivalente ao Pedido de Restituição para fins da contagem do prazo de 5 (cinco) anos previsto pelo artigo 34, §10 da IN nº 900/2008. Para tanto, é imprescindível que o contribuinte tenha informado ainda na sua Declaração de Compensação inaugural o valor do crédito tributário, o qual pretendia utilizar.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário, vencido o conselheiro Rafael Zedral, que lhe negou provimento.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Marcelo Jose Luz de Macedo, Rafael Zedral e Thiago Dayan da Luz Barros

Relatório

Trata o presente processo não da análise da liquidez e certeza de direito creditório informado em declaração de compensação, mas sim do prazo para utilização deste crédito em compensações posteriores.

Em 20/06/2007, o contribuinte transmitiu declaração de compensação lastreada na PER/DCOMP nº 23825.23768.200607.1.7.02-4267 (fls. 26/33 do *e-processo*) na qual informava um suposto direito creditório no valor original de R\$ 12.113,99, decorrente de saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2002.

Consta da PER/DCOMP que somente seria utilizado naquele instante o montante de R\$ 9.191,57 para quitação das estimativas de IRPJ de fevereiro/2003, março/2003, abril/2003 e janeiro/04, remanescendo, dessa forma, um saldo de crédito original de R\$ 2.922,42.

Ato subsequente, foram transmitidas outras três declarações de compensação justamente para utilização deste montante remanescente de saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2002, não utilizado na PER/DCOMP inicial:

(A) PER/DCOMP nº 18692.59913.050509.1.7.02-4170 (fls. 34/37 do *e-processo*), transmitida em 05/05/2009, retificadora da PER/DCOMP nº 29974.68023.020708.1.3.02-6440, **transmitida em 02/07/2008.**

(B) PER/DCOMP nº 09560.45067.050509.1.3.02-3527 (fls. 38/41 do *e-processo*), **transmitida em 05/05/2009;** e a

(C) PER/DCOMP nº 09881.36214.070509.1.7.02-0044 (fls. 42/45 do *e-processo*), transmitida em 07/05/2009, retificadora da PER/DCOMP nº 16268.06799.150708.1.3.02-0416, **transmitida em 15/07/2008**.

Por meio do despacho decisório nº de rastreamento 013385667, a Delegacia da Receita Federal em Goiânia reconheceu integralmente a parcela do crédito de saldo negativo informado na PER/DCOMP nº 23825.23768.200607.1.7.02-4267, veja-se (fls. 46/48 do *e-processo*):

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	2.073,60	0,00	10.040,39	0,00	0,00	12.113,99
CONFIRMADAS	0,00	2.073,60	0,00	10.040,39	0,00	0,00	12.113,99

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 12.113,99 Valor na DIPJ: R\$ 12.113,99
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 12.113,99
IRPJ devido: R\$ 0,00

Análise das Parcelas de Crédito

Imposto de Renda Retido na Fonte

Parcelas Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor Confirmado
02.395.868/0001-63	6190	2.073,60
Total		2.073,60

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 2.073,60

Estimativas compensadas na contabilidade com saldo negativo de períodos anteriores

Parcelas Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Período de apuração do saldo negativo de período anterior informado no PER/DCOMP	CNPJ do detentor do saldo negativo	Valor da estimativa compensada
MAR/2002	AC 2001	25.031.741	10.040,39
Total			10.040,39

Total Confirmado de Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores: R\$ 10.040,39

Tanto os valores de retenção na fonte no montante de R\$2.073,60, como as estimativas compensadas na contabilidade com saldo negativo de períodos anteriores de R\$10.040,39, foram devidamente confirmados, levando ao montante total de saldo negativo de R\$12.113,99, informado em PER/DCOMP e DIPJ.

Em que pese o montante de saldo reconhecido, o despacho decisório proferido não homologou as PER/DCOMP's de nº (A) 18692.59913.050509.1.7.02-4170; (B)

09560.45067.050509.1.3.02-3527; e (C) 09881.36214.070509.1.7.02-0044, como se observa a seguir (fls. 46/48 do *e-processo*):

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.
Valor do saldo negativo disponível: R\$ 12.113,99 Valor não utilizado no prazo legal: R\$ 2.922,41
Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:
18692.59913.050509.1.7.02-4170 09560.45067.050509.1.3.02-3527 09881.36214.070509.1.7.02-0044
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/12/2011.

Valor não Utilizado no Prazo Legal

O valor do saldo negativo disponível que não foi objeto de declarações de compensação ou pedido de restituição transmitidos no prazo estabelecido no art. 168 do Código Tributário Nacional (CTN) foi considerado valor não passível de restituição ou compensação, por não ter sido utilizado dentro do prazo legal

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 12.113,99
Valor não utilizado no prazo legal: R\$ 2.922,41
Valor do saldo negativo passível de restituição ou compensação: R\$ 9.191,58

PER/DCOMP transmitidos após o prazo legal

Embora o PER/DCOMP com demonstrativo do crédito tenha sido transmitido dentro do prazo de cinco anos, contado da data de apuração do saldo negativo, houve transmissão de outros PER/DCOMP relativos ao mesmo crédito para os quais, na data de sua transmissão, já estava extinto o direito de utilização do saldo negativo em função do decurso do prazo legal.

Data de apuração do saldo negativo: 31/12/2002

PER/DCOMP com direito de utilização do crédito extinto pelo decurso do prazo legal na data de transmissão

Nº PER/DCOMP	Data transmissão PER/DCOMP original
18692.59913.050509.1.7.02-4170	02/07/2008
09881.36214.070509.1.7.02-0044	15/07/2008
09560.45067.050509.1.3.02-3527	05/05/2009

Em sede de manifestação de inconformidade, o contribuinte aduz que (fls. 02/09 do *e-processo*):

O crédito utilizado na Compensação efetuada pela Requerente trata-se recolhimento a maior de imposto de renda, o qual compõe o SALDO NEGATIVO DA IRPJ, do ano base de 2002, portanto tributo sujeito ao lançamento por homologação previsto na legislação vigente, como não houve a homologação tácita do pagamento do tributo e tão pouco a Declaração DIPJ entregue em 2003, a extinção do crédito tributário da IRPJ paga ocorreu de forma tácita, e esta se deu no prazo de 05 anos contados do pagamento, nos termos do art. 158, do CTN.

[...] conjugando o teor do art. 158, § 4º com o art. 168 do CTN, temos que o crédito tributário de saldo negativo da IRPJ foi apurado em 31/12/2002, como se trata de tributo sujeito ao lançamento por homologação, o crédito foi extinto somente após anos com a homologação tácita pelo decurso do prazo de 05 anos, que se deu em 31/12/2007, data que inicia o decurso do prazo para o pleito da restituição ou compensação do indébito

nos termos do art. 168 do CTN, logo neste, como as compensação ocorreram no mês 05/2009, estas estavam dentro do prazo legal, nos termos da legislação vigente.

[...]

A Jurisprudência pátria fixou a tese dos 10 (anos) para o direito ao pedido de restituição ou compensação, nos casos que não há a homologação expressa do tributo, em especial os tributos pagos antes da LC 118/2005, o que é o presente caso, senão vejamos, os julgados do STJ.

[...]

E mais, o que deve prevalecer ainda é o direito ao crédito de IRPJ que foi declarado a Receita Federal, no prazo legal quando a Requerente apresentou a primeira pedido de Declaração em 20.06.2007, momento que demonstrou todo o seu crédito, e que fez a compensação de parte do valor, e que só fez nova transmissão de declaração para compensação dos novos valores que não foram homologados, em razão de não ter tido apurado valores a pagar até aquela data. A vista disto, tem que ser resguardado o direito da requerente assegurado na legislação vigente, nos termos da Lei 8383, art. 66, o qual assegura o direito a compensação apenas determinando que esta deverá ocorrer com tributos apurados em períodos subsequentes ou seja, com vencimento posterior, ao crédito declarado, não cabendo a Receita Federal, mesmo que por via de Instrução Normativa limitar o direito a requerente.

Em sessão de 24/07/2018, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”) julgou improcedente a manifestação de inconformidade do contribuinte.

Primeiro porque a tese dos dez anos suscitada pelo contribuinte não seria aplicável ao presente caso concreto, posto que as declarações foram todas transmitidas após 09/06/2005, data na qual a Lei Complementar nº 118/2005 entrou em vigor e alterou a regra de contagem do prazo decadencial, em respeito ao fora decidido pelo STF no julgamento do RE nº 566.621/RS e pelo STJ no REsp n. 1.269.570/MG.

A DRJ/BHE também destacou que até seria possível a transmissão das compensações cinco anos após a data do pagamento indevido ou a maior desde que lastreadas em um pedido de restituição enviado dentro do prazo legal. Nos fundamentos do voto do relator (fls. 65/68 do *e-processo*):

O que se discute é se as declarações de compensação não homologadas (18692.59913.050509.1.7.02-4170, transmitida em 02/07/2008, 09881.36214.070509.1.7.02-0044, transmitida em 15/07/2008 e 09560.45067.050509.1.3.02-3527, transmitida em 05/05/2009), teriam sido apresentadas em tempo hábil para o aproveitamento do referido crédito.

Assim dispõe o CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

[...]

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;

E a Instrução Normativa RFB nº 900, de 30/12/2008, vigente à época de emissão do despacho decisório, assim normatiza:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

[...]

§ 5º O sujeito passivo poderá compensar créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB, desde que, à data da apresentação da Declaração de Compensação:

I - o pedido não tenha sido indeferido, mesmo que por decisão administrativa não definitiva, pela autoridade competente da RFB; e

II - se deferido o pedido, ainda não tenha sido emitida a ordem de pagamento do crédito.

[...]

§ 10. O sujeito passivo poderá apresentar Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo e, ainda, que sejam satisfeitas as condições previstas no § 5º.

[...]

Para o deslinde da controvérsia, é importante identificar as diferenças e, conseqüentemente, os efeitos resultantes da apresentação de um pedido de restituição e de uma declaração de compensação.

Quando o contribuinte transmite um pedido de restituição, ele manifesta a intenção de receber o depósito, em sua conta bancária, do valor do crédito que pleiteia. É um pedido submetido à apreciação da autoridade fiscal, que necessariamente deverá analisá-lo e proferir decisão motivada. Ao apresentar o pedido dentro do prazo previsto no art. 168 do CTN, está afastada a extinção do direito de utilização do crédito até o limite do valor pleiteado no pedido transmitido. É por essa razão que as instruções normativas da RFB, conforme § 10 transcrito acima, admitem a apresentação de declaração de compensação após transcorrido o prazo estabelecido no CTN, desde que haja um pedido de restituição pendente de análise ou emissão de ordem bancária – afinal, o contribuinte agiu tempestivamente, solicitando a restituição do crédito, e nenhuma restrição há para que ele opte por, em vez de receber o valor por depósito bancário, utilizar o crédito já pleiteado anteriormente para quitação de débitos por compensação.

Por sua vez, na declaração de compensação, o contribuinte afirma (declara) que, tendo apurado determinado crédito líquido e certo, ele é suficiente para quitação dos débitos por ele indicados. [...]

[...] os efeitos da declaração de compensação são referentes aos débitos compensados, não se estendendo ao crédito informado, inclusive quanto à interrupção do prazo de aproveitamento determinado no art. 168 do CTN.

O fato de a requerente não ter apurado valores a pagar até a data da última compensação não implicaria prejuízo a ela, já que poderia pedir, desde o momento que verificou a existência de crédito, a restituição desse valor.

Caso, de fato, o contribuinte tivesse transmitido, em 20/06/2007, um pedido de restituição, como afirma na sua contestação, e tal pedido estivesse pendente de análise ou de emissão de ordem bancária, nenhum óbice haveria para aproveitamento do crédito pleiteado na quitação de débitos por compensação (ainda que transcorridos mais de cinco anos da apresentação do pedido de restituição).

Entretanto, como em 20/06/2007 o contribuinte transmitiu uma declaração de compensação, tal documento é hábil para afastar a extinção do direito de aproveitamento do crédito apenas no limite dos débitos nela compensados, não surtindo qualquer efeito em relação ao saldo remanescente do crédito apurado. Como o crédito se refere a saldo negativo do ano calendário de 2002, exercício 2003, o início da contagem do prazo para aproveitamento iniciou-se em 01/01/2003, esgotando-se em 31/12/2007.

Irresignado, o contribuinte apresentou recurso voluntário reiterando todos os seus argumentos de defesa anteriormente apresentados no que toca ao pleito para reconhecimento do prazo de dez anos para transmissão dos pedidos de restituição e compensação. Afirma ainda que o acórdão recorrido teria se equivocado ao interpretar erroneamente a jurisprudência sedimentada do STJ e do STF sobre a tese do prazo decadencial de dez anos. Informa que o crédito teria origem no saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002, sendo, portanto, anterior a entrada em vigência da modificação introduzida pela Lei Complementar nº 118/2005.

É o relatório.

Fl. 9 do Acórdão n.º 1002-001.808 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10120.913395/2011-61

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 05/09/2018 (fls. 85 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 04/10/2018 (fls. 87 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Mérito

Em que pese todo o aduzido pelo contribuinte em seu recurso voluntário acerca do tema do prazo decadencial para o pedido de restituição e compensação, os fundamentos da DRJ/BHE não merecem qualquer reparo nesse sentido.

Não é verdade que o acórdão recorrido *traz uma verdadeira confusão e arbitrariedade quando da negativa ao manifesto apresentado pela Recorrente, embaralhando o entendimento dados pelos Tribunais Superiores* (fls. 92 do *e-processo*).

Embora os créditos sejam de fato anteriores ao surgimento da Lei Complementar nº 118/2005, a jurisprudência mais recente do STJ não deixa dúvidas de que pouco importa a data do pagamento indevido, quer dizer, a data na qual teria surgido o suposto direito creditório. O fato levando em consideração para contagem do prazo é na verdade a data do pedido de restituição ou compensação.

Nesse sentido, é importante relembrar que no presente caso concreto o contribuinte apresentou uma primeira PER/DCOMP em 20/06/2007 e depois apresentou mais três declarações nas datas de 02/07/2008, 15/07/2008, 05/05/2009, as quais não teriam sido homologadas em razão do decurso do prazo de cinco anos estipulado no artigo 168, I, do CTN.

Portanto, o que a instância *a quo* fez foi tão somente seguir o entendimento exarado pelas Cortes Judiciais brasileiras, o que aliás já foi regulamentando no âmbito do CARF, por meio da publicação da Súmula CARF nº 91, cujo os efeitos são vinculantes e portanto de observância obrigatória, veja-se a sua redação:

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).

Percebe-se, a partir do aduzido, que somente é aplicável o prazo de dez anos aos pedidos de restituição ou compensação transmitidos até 09/06/2005, independente da data em que verificado o fato gerador.

E ainda que não existisse a mencionada súmula, convém destacar que o artigo 62, §2º do atual Regimento Interno do CARF, aprovado aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, estabelece que o Conselho deve reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF e STJ, na sistemática prevista nos artigos 543-B e 543-C, do antigo Código de Processo Civil, quer dizer, das decisões proferidas em repercussão geral ou recursos repetitivos.

Assim, como muito bem pontuado pela DRJ/BHE, no que tange ao objeto do presente recurso, houve pronunciamento do STF no julgamento do RE nº 566.621/RS, bem como do STJ no julgamento do REsp nº 1.269.570, os quais devem ser estritamente observados.

O entendimento exarado pelas Cortes Superiores é no sentido de que o prazo para contribuinte pleitear restituição ou compensação de tributos sujeitos a lançamento por homologação, para os pedidos protocolados antes da vigência da Lei Complementar nº 118/2005, ou seja, antes de 09/06/2005, é de cinco anos, conforme o artigo 150, § 4º, do CTN, somado ao prazo de cinco anos, previsto no artigo 168, I, desse mesmo diploma normativo, chegando-se, portanto, ao prazo de dez anos, no que ficou conhecido pela doutrina como tese dos cinco mais cinco (5 +5).

No presente caso concreto o contribuinte não tem razão ao pleitear a aplicação do prazo de dez anos, tendo em vista que as homologações não compensadas foram apresentadas todas elas após a data de 09/06/2005.

Todavia, há um outro aspecto jurídico o qual precisa ser levado em consideração por esta Turma Extraordinária no presente julgamento.

A DRJ/BHE foi expressa ao consignar que caso o primeiro documento transmitido pelo contribuinte, no caso a PER/DCOMP nº 23825.23768.200607.1.7.02-4267 (fls. 26/33 do *e-processo*), fosse um pedido de restituição ao invés de uma declaração de compensação, seria possível a homologação das compensações, tendo em vista o disposto no artigo 34, §10 da Instrução Normativa nº 900/2008, *in verbis*:

§ 10. O sujeito passivo poderá apresentar Declaração de Compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo e, ainda, que sejam satisfeitas as condições previstas no §5º.

De fato, partindo-se de uma interpretação meramente **literal**¹ do dispositivo em questão, somente um pedido prévio de **restituição ou de ressarcimento** seria capaz de interromper o prazo estabelecido por norma infralegal para apresentação da Declaração de Compensação.

Todavia, a devida compreensão do aludido dispositivo passa primeiro pela sua interpretação **teleológica** e depois pela interpretação **sistemática** da legislação tributária.

De início, é importante destacar que restam dúvidas de que os pedidos de ressarcimento, restituição e compensação referem-se a procedimentos específicos e distintos entre si.

O Pedido de Restituição é um documento apresentado à Receita Federal pela pessoa física ou jurídica que deseja ser restituída de um pagamento indevido ou realizado a maior.

¹ Nesse ponto é importante ressaltar que o Código Tributário Nacional somente reclama a aplicação da interpretação literal da legislação tributária em matéria de suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações acessórias, conforme estabelece o seu artigo 111. Nos presentes autos, discute-se compensação tributária, hipótese de extinção do crédito tributário, nos termos do artigo 156 do CTN.

A Declaração de Compensação é um documento apresentado à Receita Federal pela pessoa física ou jurídica que apurou crédito tributário, **passível de restituição ou de ressarcimento**, e deseja utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos.

Todavia, em que pese corresponderem a figuras jurídicas distintas, ambas decorrem de um mesmo fato, **pagamento indevido**, o qual dá origem ao crédito tributário, e que precisa ser levado em consideração para a compressão adequada do caso.

Assim, cumpre trazer à baila a redação do artigo 165 do CTN, veja-se:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à **restituição total ou parcial do tributo**, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou **pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior** que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Essa norma tem por escopo evitar o enriquecimento sem causa da Administração Pública. Ora, parece óbvio que, se por qualquer motivo, o montante pago pelo contribuinte não corresponde a uma obrigação tributária, ele possui o direito de ser restituído pelo pagamento indevido ou a maior.

Tal direito, todavia, não pode ser exercido *ad aeternum*, devendo ser respeitado o prazo do artigo 168, I, do CTN, segundo o qual nos casos de pagamento indevido ou a maior, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados da data da extinção do crédito tributário.

Mas além dessa possibilidade de pedir a restituição do pagamento indevido ou a maior, o contribuinte pode apresentar uma Declaração de Compensação, realizando, dessa forma, um encontro entre créditos e débitos². Nessa hipótese, ao invés de pedir a restituição do crédito tributário, o contribuinte utiliza-o para extinguir um débito tributário realmente devido.

² Nas lições de Maria Helena Diniz, a compensação seria um meio especial de extinção de obrigação, até onde se equivalem, entre pessoas que são, ao mesmo tempo, devedoras e credoras uma da outra. Seria a compensação um

Muito embora o instituto da compensação conste da redação original do CTN³, a regulamentação efetiva e concreta da matéria só veio a acontecer com a publicação da Lei nº 8.383/1991, cuja redação do artigo 66 assim dispunha:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

§1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

§2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.

§3º A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do imposto ou contribuição corrigido monetariamente com base na variação da Ufir.

§4º O Departamento da Receita Federal e o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.

De lá para cá, o tema sofreu algumas alterações, mas para o que interessa ao caso, cumpre advertir que as redações legais até então mencionados ainda constam da legislação.

Pois bem, ainda que o Pedido de Restituição e a Declaração de Compensação sejam documentos distintos, que se prestam para fins igualmente distintos e que não devem ser confundidos, ambos visam evitar o enriquecimento sem causa da Administração Pública mediante o aproveitamento de um crédito tributário por parte do contribuinte.

Ademais, a Declaração de Compensação decorre logicamente do Pedido de Restituição, pois somente é possível a compensação de créditos tributários passíveis de restituição. Assim, o contribuinte tem a opção de pedir o seu “crédito tributário” de volta ou utilizá-lo para a liquidação de um débito.

Fixado isso, volta-se, então, para a grande questão dos autos, relacionada à interpretação do artigo 34, §10 da Instrução Normativa nº 900/2008, cuja redação somente menciona o Pedido de Restituição ou de Ressarcimento como causa de interrupção do prazo de cinco anos para apresentação da Declaração de Compensação.

desconto de um débito a outro ou a operação de mútua quitação entre credores recíprocos. (DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro. v.2. p.259)

³ Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Ora, com tudo o que se viu até o momento, percebe-se que o grande objetivo do artigo 34, §10 da Instrução Normativa nº 900/2008 é evitar que o direito de o contribuinte apresentar Declaração de Compensação se prolongue *ad aeternum*, fixando, assim, um termo final a contar da data em que se pede a devolução daquilo que fora pago indevidamente ou a maior (crédito tributário).

Logo, a razão pela qual a norma não inclui a Declaração de Compensação como marco para a interrupção do prazo é simples, pois ao contrário do que acontece no Pedido de Restituição ou Ressarcimento em que o contribuinte tão somente informa o valor do suposto crédito tributário o qual pretende ver restituído, na Declaração de Compensação o contribuinte informa o seu crédito e simultaneamente o montante do débito o qual pretende ver extinto.

Como se vê, enquanto o Pedido de Restituição foca tão somente no crédito, a Declaração de Compensação “vira os seus olhos” de forma mais atenta para o débito, o que não quer dizer que o crédito não tenha relevância, já que ele precisa ser analisado e reconhecido, para que somente assim seja possível a extinção do débito, mediante a sua homologação. Aliás, o crédito tributário tanto é relevante para a compensação que os processos analisados pelo CARF são aqueles em que o crédito tributário é controlado, tendo em vista que é este o qual precisa ser reconhecido.

Assim, se o contribuinte solicita a restituição de um dado crédito tributário – ou o ressarcimento, o que não é o caso dos autos –, mas depois verifica a existência de um débito tributário, ele dispõe do prazo de cinco anos para pedir a sua compensação mediante a utilização daquele crédito.

Por outro lado, na hipótese de o contribuinte identificar a existência de um crédito tributário pago indevidamente ou a maior e saber possuir um débito tributário em aberto, ele pode solicitar desde já a compensação desse débito com aquele crédito, sem que para isso seja necessário apresentar um Pedido de Restituição

Nesse último caso, como se percebe, informa-se simultaneamente o crédito e o débito, motivo pelo qual – pelo menos a princípio – não haveria que se falar em prazo para compensação, o que teoricamente já aconteceu mediante esse “encontro de contas”.

Tal situação, nada obstante, não aconteceria se o crédito tributário informado na Declaração de Compensação fosse superior ao débito tributário. Quer dizer, se o contribuinte pretende extinguir um débito de 100 com um crédito de 100 é verificado um encontro perfeito de contas, de modo que não há mais que se falar em prazo para compensação, pois o crédito fora integralmente utilizado. Todavia, se o contribuinte pretende extinguir um débito de 100, mas informa um débito de 50, verifica-se um saldo remanescente de 50, passível de ser utilizado posteriormente em uma outra compensação, exatamente para evitar o enriquecimento sem causa da Administração Pública.

A única razão pela qual o artigo 34, §10 da Instrução Normativa nº 900/2008 somente menciona o Pedido de Restituição ou Ressarcimento como causa de interrupção do prazo para compensação é porque ela somente está olhando para a Declaração de Compensação como um “encontro perfeito de contas” entre créditos e débitos.

Sucedendo que quando não há esse “encontro perfeito de contas” e o contribuinte dispõe de um saldo remanescente a ser utilizado em futuras compensações, não é razoável negar à Declaração de Compensação a condição de instrumento apto a inaugurar a contagem do prazo de cinco previsto no o artigo 34, §10 da Instrução Normativa nº 900/2008, desde que o montante do total do crédito tributário seja informado e que a Autoridade Fiscal faça a análise e o reconhecimento desse crédito.

Conforme anteriormente exposto, uma **interpretação teleológica** revela que a grande finalidade do artigo 34, §10 da Instrução Normativa nº 900/2008 é instituir um marco temporal segundo o qual o contribuinte possa fazer compensar seus débitos com créditos tributários, fixando, assim, um termo final para que o contribuinte possa se aproveitar daquilo que fora pago indevidamente ou a maior (crédito tributário).

Já a **interpretação sistemática** da legislação tributária nos revela que tanto no Pedido de Restituição como na Declaração de Compensação o contribuinte é obrigado a informar o montante do seu crédito tributário, o qual será analisado pela Autoridade Fiscal. E sendo reconhecida a sua existência, a sua utilização no prazo de cinco anos não irá causar qualquer prejuízo ao Fisco, desde que não tenha sido utilizado integralmente em um primeiro momento.

In casu, verifica-se que o contribuinte apresentou a sua primeira PER/DCOMP em 20/06/2007, PER/DCOMP nº 23825.23768.200607.1.7.02-4267 (fls. 26/33 do *e-processo*), na qual constava o crédito de saldo negativo no valor de R\$ 12.113,99. Posteriormente, como visto anteriormente, apresentou outras três compensações, nas quais todas elas constavam como valor do crédito original os mesmos R\$ 12.113,99, além da ressalva de que este crédito já havia sido informado em outra PER/DCOMP, como de fato havia.

Em que pese a natureza de “Declaração de Compensação” de todos os documentos apresentados pelo contribuinte, mister ressaltar que o crédito tributário no montante de R\$ 12.113,99 já havia sido informado ao Fisco desde 20/06/2007, com a transmissão da PER/DCOMP nº 23825.23768.200607.1.7.02-4267.

O fato de o contribuinte ter apresentado uma Declaração de Compensação inaugural e não um Pedido de Restituição não trouxe qualquer prejuízo ao Fisco.

O próprio Despacho Decisório nº 013385667 (fls. 46/49 do *e-processo*) reconheceu como disponível o saldo de R\$ 12.113,99, como demonstrado abaixo:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	2.073,60	0,00	10.040,39	0,00	0,00	12.113,99
CONFIRMADAS	0,00	2.073,60	0,00	10.040,39	0,00	0,00	12.113,99

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 12.113,99 Valor na DIPJ: R\$ 12.113,99
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 12.113,99
IRPJ devido: R\$ 0,00

Análise das Parcelas de Crédito

Imposto de Renda Retido na Fonte

Parcelas Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor Confirmado
02.395.868/0001-63	6190	2.073,60
Total		2.073,60

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 2.073,60

Estimativas compensadas na contabilidade com saldo negativo de períodos anteriores

Parcelas Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Período de apuração do saldo negativo de período anterior informado no PER/DCOMP	CNPJ do detentor do saldo negativo	Valor da estimativa compensada
MAR/2002	AC 2001	25.031.741	10.040,39
Total			10.040,39

Total Confirmado de Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores: R\$ 10.040,39

Tanto os valores de retenção na fonte no montante de R\$2.073,60, como as estimativas compensadas na contabilidade com saldo negativo de períodos anteriores de R\$10.040,39, foram devidamente confirmados, levando ao montante total de saldo negativo de R\$12.113,99, informado em PER/DCOMP e DIPJ.

Ou seja, a própria Unidade de Origem reconheceu a disponibilidade do crédito tributário informado pelo contribuinte, impedindo a sua utilização integral pois na sua visão uma parte teria sido utilizada fora do prazo legal, em razão do simples fato de o contribuinte ter apresentado inicialmente uma Declaração de Compensação e não um pedido de restituição.

Em que pese o alegado, não é possível concordar com referida conclusão, posto baseada em uma interpretação meramente literal que ignora o sistema como um todo.

Por todo o exposto, voto para dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo