



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.004983/2003-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1001-002.872 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 9 de março de 2023
Recorrente MANCHESTER SERVIÇOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2000

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO IRPJ. GLOSAS DE DESPESAS. REVISÃO. POSSIBILIDADE.

O ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores informados na DIPJ, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo interessado.

PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO. TERMO DE INÍCIO.

O prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito utilizado em compensação somente se expira após cinco anos de sua formalização em DCOMP e, na hipótese de DCOMP retificadora, a contagem do quinquênio começa a partir da data de apresentação da nova declaração de compensação, que substitui a anterior.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sidnei de Sousa Pereira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, José Roberto Adelino da Silva e Sidnei de Sousa Pereira

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra acórdão da DRJ que julgou Manifestação de Inconformidade improcedente.

Por bem descrever os fatos, com objetividade e clareza, passa-se à transcrição do relatório da DRJ:

Trata o presente processo de declaração de compensação em formulário (fls. 3 a 4), apresentada em 30/04/2003, na qual a empresa, acima identificada, compensou débito (R\$ 91.161,07) de CSLL, apurado no 1º trimestre de 2003, com créditos relativos a saldo negativo de IRPJ apurados nos anos-calendários 1997, 1998 e 1999, nos valores de 61.297,81, R\$ 43.924,89 e R\$ 40.205,45, respectivamente, no total de R\$ 145.428,15.

Em 17/01/2006, transmitiu a DComp n.º 14219.67399.170106.1.7.020283, na qual compensou débito de CSLL do 2º trimestre de 2003, no valor de R\$ 64.407,16, com crédito de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2000, no valor é R\$ 256.215,98 (fls. 25 a 28). Consta nessa DComp que o crédito ali utilizado foi o informado neste processo.

Em 23/09/2006, transmitiu a DComp n.º 07075.19930.230906.1.7.025241, na qual compensou débito de IRPJ do 2º trimestre de 2003, no valor de R\$ 194.378,68, com crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2000, no valor de R\$ 256.215,98 (fls. 37 a 40). Consta também dessa DComp que o crédito nela utilizado foi informado neste processo.

As Dcomp citadas anteriormente retificaram, respectivamente, as DComp originais nos 11768.17852.310703.1.3.028690 (fls. 19 a 24) e 19011.19597.310703.1.3.023287 (fls. 29 a 32), transmitidas em 31/07/2003, e foram admitidas pelo módulo Per/Dcomp do SIEF (fl. 14), por atender aos requisitos estabelecidos nos art. 57 a 59 da IN SRF n.º 600/2005.

Após os procedimentos de praxe, a autoridade fiscal competente examinou a questão e no despacho decisório (fls. 358 a 363) considerou homologadas tacitamente as declarações de compensações em formulário (fls. 3 e 4) e a DComp n.º 14219.67399.170106.1.7.020283 e decidiu homologar parcialmente a DComp n.º 07075.19930.230906.1.7.025241 (fls. 37 a 40), por insuficiência do crédito ali utilizado.

A contribuinte tomou ciência da decisão em 15/09/2011, no despacho decisório, fl. 302. Inconformada apresentou em 17/10/2011, manifestação de inconformidade (fls. 396 a 414), por intermédio de seus procuradores (Leliana Maria Rolim de Pontes Vieira e Rafael Henrique de Melo Lima), na qual transcreve os fatos; parte do despacho decisório; discorre sobre: a tempestividade; decadência; homologação tácita do lançamento; valoração do crédito reclamado, e em questões de preliminar e de mérito, relativamente ao item "c" da decisão, em resumo, apresenta os seguintes argumentos de defesa:

DA DECADÊNCIA.

- o Código Tributário Nacional estabelece um marco temporal para que a Fazenda exerça sua atividade de homologação, após o que essa será considerada "tácita", cujo prazo para tal é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador;
- antecipou pagamentos de IRPJ no ano-calendário 2000, relativos à retenção por fontes pagadoras, de modo que, no encerramento do período-base anual, 31/12/2000, apurou crédito ("saldo negativo") declarado ao Fisco, seja na DIPJ ou em DCTF, no valor de R\$256.215,98, pleiteado em formulário protocolado em 30/04/2003. Logo, a Fazenda Federal teria, a partir dessa data, cinco anos para homologá-lo, isto é, até 30/04/2008. Após essa data, restará homologado de forma tácita;
- o prazo decadencial não pode ser interrompido ou suspenso, nos termos do art. 207 do Código Civil, aplicável subsidiariamente ao Direito Tributário. Tampouco pode ser

reaberto, na medida em que, nos termos do art. 209 do Código Civil, é nula a renúncia à decadência;

- as compensações de débitos foram declaradas em 31/07/2003, sendo que, no tocante ao IRPJ – 2º trimestre de 2003, a declaração original foi a n.º 19597.310.703.1.3.023287 (fls. 27 a 30). À época da entrega da Dcomp original, a matéria estava disciplinada pelas IN SRF: n.º. 210, de 2002 (alterada pela IN SRF n.º 323/2003 e revogada pela IN SRF n.º 260/2004 e n.º 226, de 2002);

- a IN SRF n.º 210/2003 tratou da matéria em quarenta e seis artigos, mas nada mencionava sobre retificação de declaração de compensação, menos ainda sobre regra de contagem de prazo de cinco anos, a partir de entrega de declaração retificadora;

Retificação de Per/Dcomp

- quando da entrega da Dcomp retificadora, transmitida em 23/09/2006, vigorava a IN SRF n.º 600/2005, cujo artigo 29, combinado com os artigos 58 e 60 estabeleciam reinício da contagem de prazo de cinco anos para homologação da compensação,

- a partir da entrega da retificadora; consoante esses dispositivos qualquer declaração retificadora só será admitida se tratar de erro material e não incluir, nem aumentar débito a compensar. No caso, a declaração retificadora apresentada em 23/09/2006 limitou-se a apresentar informações complementares, nada modificando o débito compensado desde 31/07/2003;

- mesmo se admitida reabertura de prazo para reexame da compensação realizada, esse reexame há de ficar adstrito aos itens que, por erro material ou complemento de informações, foram alterados na declaração retificadora, até mesmo porque a própria IN SRF n.º 600/2005 não permitia inclusão ou aumento de débitos compensáveis;

No tocante ao crédito requerido em formulário, em 30/04/2003, e o débito compensado na Dcomp original transmitida em 31/07/2003, foram homologados tacitamente em 30/04/2008 e 31/07/2008. A Dcomp retificadora, de 23/09/2006, nada alterou;

Quanto a datas, tributos, códigos de recolhimento e valores de crédito e de débito.

- por uma manobra interpretativa despida de base legal, o auditor-fiscal responsável pela análise do caso vertente avançou seu exame sobre período já alcançado pela decadência. Tal postura viola a constituição federal, dado que decadência e prescrição são matérias sob reserva de lei complementar, art. 146, inciso III, alínea "b" da nossa Carta Maior;

- sobre retificação de declaração, o Código Tributário Nacional, cuida apenas da hipótese de retificação com vistas a reduzir ou a excluir tributo, nada dizendo sobre prazos decadenciais ou prescricionais para homologação de declarações retificadoras;

- o artigo 74, § 5º, da Lei n.º 9.430/1996, fixa prazo de cinco anos, contados da entrega da declaração de compensação, para homologar o pedido do contribuinte, mas esse dispositivo não autoriza que a entrega de declaração retificadora reabra integralmente novo prazo idêntico, para exame da parte do Fisco;

- a declaração retificadora transmitida apenas informa que o crédito foi objeto de declaração anterior, em formulário, e nem sequer altera o débito. Logo, todos os elementos da essência do crédito a compensar e dos débitos foram mantidos inalterados;

- houvesse cancelado a declaração original e apresentado nova declaração do crédito e declaração de compensação, aí sim, se poderia até admitir o reinício de contagem do prazo de cinco anos, para a sua homologação, a partir da segunda entrega, mas isto não acontece no caso objeto da lide;

- seja declarado extinto o direito da Fazenda Pública, de rever o crédito do saldo negativo de IRPJ/2000, pleiteado em 30/04/2003, e aceita a compensação declarada em 31/07/2003, haja vista a declaração retificadora, de 23/09/2006, em nada alterou o crédito e o débito, cuja análise desses procedimentos só foi cientificada em 15/09/2011;

DO MÉRITO

- não merece prosperar a posição adotada pelo auditor-fiscal que elaborou o despacho decisório, pois, a partir da revisão, realizou uma completa fiscalização nos seus livros, relativamente ao saldo negativo de IRPJ, do ano-calendário 2000, objeto do restituição em 30/04/2003, processo n.º 10166.004983/200375, mediante formulário (em papel);

- o auditor-fiscal exorbitou os limites de suas atribuições. A propósito, transcrevemos ementas dos acórdãos n.º 10196377 e 10809643, do então "Conselho de Contribuintes", hoje CARF, nos quais a Corte Administrativa rejeita revisão de saldo a restituir, em período já fulminado pela decadência;

- na situação tratada neste processo, o saldo negativo do IRPJ foi apurado em 31/12/2000, o próprio revisor aponta que o quinquênio decadencial do direito de restituição vai até 31/12/2005, então, como é que a autoridade em questão se arvora em re-fiscalizar esse ano-calendário em setembro de 2011;

- o auditor-fiscal justifica sua posição, reconhecendo que reexaminou período já fulminado pela decadência. Tal raciocínio tortuoso é de estarrecer, reconhecer que está verificando direito creditório de período decaído e acha que está agindo segundo "ponto de vista principiológico", ainda que ao total arrepio da lei;

- a canhestra e ilegal "fiscalização" reduziu o saldo negativo de IRPJ de 2000, mediante glosas de despesas e recalculou o IRPJ devido, tendo efetuado o pretenso "lançamento" da diferença no próprio Despacho Decisório. Isso, constitui violação expressa dos artigos 9º e 10 do Decreto N.º 70.235/1972, o qual tem força de lei delegada e regula a constituição e exigência de créditos tributários.

DO PEDIDO

Requer seja declarado improcedente o despacho decisório, na parte que lhe foi desfavorável, que resultou na redução do crédito compensado e diferença de tributo a pagar e, por fim, a realização de diligências e produção de todos os meios de prova admitidos em direito, em homenagem ao Princípio da Verdade Real.

Em Sessão de **31/5/2012**, A DRJ apreciou a Manifestação de Inconformidade, rejeitando o pedido de diligência e, quanto ao mérito, assim decidiu:

- ✓ Não cabe à DRJ manifestar-se acerca das alegações sobre a retificação das DCOMP 11768.17852.310703.1.3.028690 (fls. 19 a 24) e 19011.19597.310703.1. 3.023287 (fls. 29 a 32), transmitidas em 31/07/2003, que foram admitidas nos termos da legislação de regência;
- ✓ Não há que se falar em decadência, haja vista não se tratar de constituição de crédito tributário, mas sim de débitos apurados pela contribuinte, confessados em declaração de compensação homologada parcialmente, que é regida por regras e procedimentos próprios previstos no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, cujo prazo é de homologação da declaração de compensação, e não de pedido de restituição;

- ✓ Não há que se falar em homologação tácita do crédito reclamado, pois a natureza do prazo previsto no , § 4º do art. 150 do CTN é decadencial, que não é o caso da presente lide;
- ✓ Nos termos do art. 60 da IN SRF n.º 600, de 2005, a contagem do prazo para a administração tributária homologar a compensação declarada se dá a partir da data da apresentação da DCOMP retificadora, regularmente admitida;
- ✓ Na busca da certeza e liquidez do crédito compensado, a autoridade fiscal revisora do PER/DCOMP, com base nos registros contábeis e fiscais da contribuinte, apenas fez ajustes na base de cálculo do IRPJ devido, declarado na DIPJ do ano-calendário 2000;
- ✓ Em nenhum momento houve re-fiscalização relativa ao ano-calendário 2000 ou lançamento de ofício de diferença de crédito tributário;
- ✓ *não houve ofensa aos artigos 9º e 10 do Decreto n.º 70.235, de 1972, como sugere a manifestante, pois o disposto nesses artigos somente se aplica quando há constituição de crédito tributário pela autoridade fiscal competente, o que não é o caso objeto deste processo, que versa sobre compensação de débitos tributários confessados na Dcomp homologada parcialmente;*
- ✓ *o direito de constituir crédito tributário não se confunde com o dever da autoridade fiscal verificar os pressupostos de certeza e liquidez do direito creditório compensado pela contribuinte, especialmente porque, na repetição do indébito tributário, o polo passivo da obrigação é composto pela Fazenda Pública, a quem é imputado o dever jurídico;*
- ✓ A suspensão da exigibilidade está prevista no artigo 74, § 9º, da Lei n.º 9.430, de 1996, e, nesse contexto, perde o objeto a pretensão da recorrente.

O acórdão da DRJ foi cientificado à contribuinte em **31/7/2012**.

Inconformada com a decisão do colegiado *a quo*, a contribuinte apresentou, em **30/8/2012**, Recurso Voluntário, alegando, em síntese:

- ✓ *Em 31/07/2003, tendo em vista a introdução de obrigatoriedade de uso do programa da Receita Federal, a contribuinte transmitiu duas DCOMPS eletrônicas originais, n.º 11768.17852.310703.1.3.02-8690 (fls. 17 a 22 dos autos) e 19011.19597.310.703.1.3.02-3287 (fls. 27 a 30 dos autos), para compensação entre o crédito de IRPJ/2000 (saldo negativo) e, respectivamente, débitos de CSLL (código 6012) e de IRPJ, ambos do 2º trimestre de 2003;*
- ✓ *Essas DCOMPS, porém, foram posteriormente retificadas, por duas novas declarações eletrônicas, n.º 14219.67399.170106.1.7.02-0283 e 07075.19930.230906.1.7.02, enviadas respectivamente em 17/01/2006 e 23/09/2006. Essas retificações foram admitidas pelo processamento da*

Receita Federal e pela revisão efetuada no despacho decisório. Somente, em setembro de 2011, ao proceder à análise do crédito e das compensações efetuadas, a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Brasília/DF emitiu o aludido despacho decisório

- ✓ *Em nenhum momento tratou-se de restituição, pois os pedidos são de compensação com débitos de períodos referentes ao ano-calendário de 2003, cuja análise somente foi efetuada em 2011, ou seja, 8 (oito) anos após o envio;*
- ✓ *Ainda que se alegue que as retificações das PER/DCOMP's reabram o prazo para análise, premissa equivocada, eis que veiculada em Instrução Normativa, em contrariedade à lei ordinária, o prazo quinquenal estaria escoado;*
- ✓ *Não havendo homologação, parcial ou integral, caberá à Fazenda lançar e exigir a diferença, no prazo de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, conforme CTN, sob pena de homologação tácita;*
- ✓ *Quanto à restituição, o direito de pleiteá-la extingue com o decurso do prazo de 5 anos, contados da data de extinção do crédito tributário, conforme art. 168, I, do CTN;*
- ✓ *Tudo foi declarado ao Fisco, em DIPJ e DCTF, e constituído como direito creditório por meio de formulário, em 30/4/2003, no montante de R\$ 256.215,98, utilizado para a compensações de débito de IRPJ – 2º Trimestre de 2003, declarada em 31/7/2003 na DCOMP 19597.310.703.1.3.02-3287 (fls. 27 a 30 dos autos), de modo que a Fazenda Federal teria até 30/4/2008 para homologar o crédito;*
- ✓ *Não pode ser reaberto prazo decadencial, nos termos do art. 209 do Código Civil, sendo nula a renúncia à decadência;*
- ✓ *A IN SRF n.º 210/2003 tratou da matéria em quarenta e seis artigos, mas nada mencionava sobre retificação de declaração de compensação, menos ainda sobre regra de contagem de prazo de cinco anos, a partir de entrega de declaração retificadora;*
- ✓ *Quando da entrega da declaração retificadora, pela Impugnante, referente à compensação de IRPJ — 2º trimestre de 2003, datada de 23/09/2006, vigorava a IN SRF n.º 600/2005, cujo artigo 29, combinado com os seus artigos 58 e 60 estabeleciam reinício da contagem de prazo de cinco anos para homologação da compensação, a partir da entrega dessa declaração retificadora; a correta interpretação desses dispositivos implica concluir que qualquer declaração retificadora só será admitida se tratar de erro material e não incluir, nem aumentar débito a compensar;*
- ✓ *No caso da Impugnante, a declaração retificadora apresentada em 23/09/2006 limitou-se a apresentar informações complementares, nada*

- modificando quanto ao débito compensado DESDE 31/07/2003*; todos os elementos da essência do crédito a compensar e os débitos da empresa foram mantidos;
- ✓ A DCOMP retificadora de **23/9/2006** nada alterou quanto a datas, tributos, códigos e de recolhimento e valores de crédito e débito, sendo indubitável a homologação tácita em **30/4/2008**;
 - ✓ Quanto à retificação de declaração, por iniciativa do sujeito passivo, o art. 147, § 1º, do CTN cuida apenas da hipótese redução ou exclusão de tributo, nada dizendo sobre prazos decadenciais ou prescricionais;
 - ✓ O art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, que fixa o prazo de 5 anos para a homologação da compensação declarada, não autoriza que a entrega de declaração retificadora reabra integralmente novo prazo idêntico, para reexame por parte do Fisco;
 - ✓ *Se a Impugnante houvesse cancelado a declaração original e apresentado um nova declaração do crédito e uma outra nova declaração de compensação, aí sim, se poderia até admitir o reinício de contagem do prazo de cinco anos, para a sua homologação, a partir dessa segunda entrega, mas isto não acontece no caso objeto da lide*;
 - ✓ *Pugna-se para que de plano seja declarado extinto o direito da Fazenda Pública, de rever o crédito declarado pela contribuinte, resultante de saldo negativo de IRP1/2000, declarado mediante formulário em 30/04/2003, devendo ser aceita a compensação declarada em 31/07/2003, haja vista que a declaração retificadora, de 23/09/2006, em nada alterou a natureza dos elementos essenciais dos referidos crédito e débito e a análise desses procedimentos só foi cientificada à empresa em 15 de setembro de 2011*;
 - ✓ Auditor-fiscal realizou uma completa fiscalização nos livros da empresa, relativamente ao saldo negativo de IRPJ, do ano-calendário de 2000, objeto de pedido de restituição em **30/04/2003**, mediante formulário (em papel, exorbitando os limites do exercício de suas atribuições, conforme decisões do CARF (cita trechos de decisões do CARF));
 - ✓ A canhestra e ilegal fiscalização apurou redução do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000, mediante glosas de despesas, tendo efetuado pretenso lançamento no próprio Despacho Decisório, em violação expressa aos arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235, de 1972; (cita diversos acórdão do CARF nesse sentido)
 - ✓ *Embora a Administração Tributária tenha o dever de verificar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte em sua Declaração de Compensação, o Fisco não dispõe de prazo ilimitado para retroceder no tempo e revisar a apuração do crédito pleiteado pelo contribuinte. Ao contrário, o procedimento de revisão da apuração feita pelo contribuinte somente poderá ser feito dentro do prazo de 5 (cinco) anos de que dispõe a*

autoridade administrativa para efetuar a constituição do crédito tributário, contados a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 40, do CTN;

- ✓ *Em breves linhas, se após a homologação o Fisco não pode efetuar o lançamento de ofício para a constituição de eventual tributo não declarado ou declarado a menor pelo contribuinte, também não terá ele legitimidade para a revisar as bases de cálculo apuradas pelo sujeito passivo e informadas em sua declaração fiscal;*
- ✓ *Por todo o exposto na peça recursal, e em razão dos documentos acostados aos autos, a Recorrente roga que os d. Membros dessa Câmara Julgadora acolham as razões do recurso para cancelar o acórdão proferido pela 4ª Turma da DRJ/BSB que julgou improcedente a manifestação de inconformidade mantendo despacho decisório que pretende cobrar valores manifestamente decaídos, em virtude da incorreta revisão das bases de cálculo do IRPJ/CSLL do ano-calendário de 2000.*

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sidnei de Sousa Pereira, Relator.

O acórdão da DRJ foi cientificado à contribuinte em **31/7/2012**, e, tendo o Recurso Voluntário sido apresentado em **30/8/2012**, dele tomo conhecimento, por tempestivo e preencher os demais requisitos de admissibilidade.

Como do relatório se depreende, os questionamentos da recorrente orbitam em torno da alegação de decadência e “homologação tácita” do direito creditório.

No entendimento da contribuinte, Fisco não poderia ter revisado a apuração do Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000, no valor de **R\$ 256.215,98**, em período fulminado pela decadência, considerando que o direito creditório foi constituído por meio de formulário, em **30/4/2003**, para compensação de IRPJ do 2º Trimestre de 2003, declarada em **31/7/2003**, e a ciência do Despacho Decisório foi realizada somente em **15/9/2011**.

A recorrente também alega que houve “homologação tácita” do crédito pleiteado (saldo negativo de IRPJ) por meio de formulário, em **30/4/2003**, pois a Fazenda Pública teria até **30/4/2008** para exercer a atividade de homologação, considerando o quinquênio decadencial.

A razão não está com a contribuinte. De se ver.

Inicialmente, cumpre esclarecer que, no caso em apreço, a atividade de homologação se dá em relação à compensação declarada, e não no tocante ao direito creditório, uma vez que aqui não se trata de pedido de restituição. Logo, há uma impropriedade jurídica na afirmação da recorrente, no sentido de ter ocorrido “homologação tácita” do crédito pleiteado.

Quanto à compensação homologada parcialmente, declarada na DCOMP n.º 07075.19930.230906.1.7.025241 (fls. 37 a 40), tal fato decorreu da insuficiência de crédito, pois o saldo negativo de IRPJ, ano-calendário 2000, informado por meio de formulário, em **30/4/2003**, no valor original de **R\$ 256.215,98**, foi reduzido em decorrência de ajustes realizados no Lucro Real, por ocasião da verificação da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Registre-se, por oportuno, que a DCOMP n.º 07075.19930.230906.1.7.025241, apresentada em **23/9/2006**, é retificadora da DCOMP original n.º 19011.19597.310703.1.3.023287, apresentada em **31/7/2003**. Uma vez retificada a declaração de compensação, reinicia-se a contagem do prazo de cinco anos para a atividade de homologação, e, tendo a ciência do Despacho Decisório ocorrido em **15/9/2011**, não há que se falar em homologação tácita. Como já esclarecido, o que se homologa é a compensação declarada, com a utilização de direito creditório líquido e certo.

Quanto à alegação de decadência, melhor sorte não assiste à recorrente.

Na dicção do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, o crédito indicado em DCOMP deve ser passível de restituição ou ressarcimento na data da apresentação da declaração. É dizer, o sujeito passivo tem cinco anos, contados da data do fato gerador (pagamento a maior ou indevido), para informar o crédito pleiteado em PER/DCOMP.

Nesse sentido, o prazo para que o Fisco verifique a liquidez e certeza do crédito pleiteado flui a partir da data da apresentação do PER/DCOMP (original ou retificador), e não por ocasião do fato gerador do direito creditório (pagamento a maior ou indevido). De tal sorte, transcorrido o quinquênio legal sem que a Fazenda Pública exerça a atividade de homologação, ocorre a homologação tácita da compensação, extinguindo o débito declarado.

Contudo, ainda que ocorra homologação tácita em relação à determinada compensação declarada, se ainda restar saldo credor, passível de utilização para outras compensações, o prazo para a homologação por parte da autoridade administrativa inicia a partir da data da apresentação do PER/DCOMP (original ou retificador). Neste caso, autoridade administrativa, no exercício da atividade de homologação, poderá retroagir à data do fato gerador do indébito pleiteado pelo contribuinte, ainda que tenha transcorrido prazo superior a cinco anos, com o fim de atestar a liquidez e certeza do crédito tributário, realizando, inclusive, ajustes na base de cálculo, que não se confundem com lançamento de ofício de crédito tributário.

A seguir, colaciono excertos do voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, Acórdão n.º 1101-001.084, na sessão de **08/04/2014**, cujos fundamentos adoto, que esclarece, com precisão, a matéria sob litígio:

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

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei n.º 5.172/66):

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

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

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente como decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

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

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

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

Ainda, aqueles que defendem a homologação tácita da apuração efetuada pelo sujeito passivo, consideram que o prazo decadencial tem o efeito específico de atingir o dever/poder de o Fisco efetuar o lançamento de ofício, e não o de fazer prova absoluta de indébitos tributários, não constituídos na forma da legislação.

Admitir que os saldos negativos informados na DIPJ estariam homologados tacitamente depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador correspondente, exigiria que se emprestasse A. DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, o qual não se presta, sequer, a instrumentalizar a cobrança dos saldos devedores nele indicados.

Somente se concebe como instrumentos de constituição formal de direitos e obrigações aqueles assim expressamente previstos na legislação, como é o caso, por exemplo, da Declaração de Débitos e Créditos Federais — DCTF, relativamente aos tributos devidos pelos contribuintes. Já relativamente aos direitos creditórios detidos pelos sujeitos passivos, a legislação apenas prevê, atualmente e na época em que a contribuinte arguiu seu direito, a DCOMP e o Pedido de Restituição como instrumentos para sua formalização perante a Receita Federal.

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

Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as consequências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Dai porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Alias, veja-se que, A época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido.

Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

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

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do caput do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei no 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, A exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 1º.

É certo que a evidenciação do crédito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, passa o Fisco a ter o dever de avaliar a

certeza e a liquidez daquele valor para admitir, ou não, a destinação pretendida pelo interessado.

Firmadas estas premissas, recorde-se que, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil). Assim, no presente caso, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

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

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

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na forma da nova redação do caput do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real conteúdo, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002:

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

[...]

E, ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Por todo o exposto, resta demonstrado que a autoridade fiscal competente detinha o poder/dever de aferir a existência, suficiência e disponibilidade do crédito utilizado em compensação em até 5 (cinco) anos da entrega da correspondente DCOMP, e neste mister nenhum impedimento legal existe para confirmação, inclusive, da base de cálculo do IRPJ devido no período [...]

Em síntese, conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo

atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo interessado. Consequentemente, ainda que a retificação de base de cálculo do tributo para fins de sua exigência somente seja cabível mediante lançamento de ofício, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de DCOMP ou pedido de restituição vinculados ao saldo negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para extinção de outros débitos fiscais.

[...]

Conclui-se, portanto, pela **(i)** não ocorrência de decadência, por não se tratar de lançamento de ofício, e pela **(ii)** não caracterização de homologação tácita da compensação pretendida, considerando que a DCOMP homologada parcialmente foi apresentada em **23/9/2006** e o Despacho Decisório foi cientificado em **15/9/2011**.

Posto isso, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Sidnei de Sousa Pereira