



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10280.720288/2008-52
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1101-000.113 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 07 de novembro de 2013
Assunto Diligência
Recorrente CASTANHEIRA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado: 1) por voto de qualidade, em REJEITAR a preliminar de decadência do direito de o Fisco revisar o direito creditório compensado, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelos Conselheiros Meigan Sack Rodrigues e José Ricardo da Silva; e 2) por unanimidade de votos, em CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do relatório e do votos que integram a a resolução. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Mônica Sionara Schpallir Calijuri e Meigan Sack Rodrigues.

Relatório

Versa o presente processo sobre PER/DCOMP 13389.15693.130407.1.7.027069 (fls.61/68), o qual retificou o PER/DCOMP 00315.58642.250703.1.3.021944 (fls.56/60), em que o contribuinte indica crédito de saldo negativo IRPJ ano-calendário 2001 no valor de R\$ 271.972,52. Ainda segundo consta do PER/DCOMP, o crédito em questão seria constituído por pagamentos de estimativa mensal IRPJ (via DARF) e por estimativas compensadas com saldo negativo de período anterior (ano-calendário 2000), sem DARF e sem processo.

O mesmo crédito foi utilizado ainda nos PER/DCOMP's 08363.56352.280703.1.7.020307 (fls.74/78) e 36007.08793.250703.1.3.020910 (fls.83/87).

Por intermédio do Parecer SEORT/DRF/BEL nº 46 e respectivo Despacho Decisório de 24/01/2012 (fls.136/143), o direito creditório não foi reconhecido e as compensações resultaram não homologadas. Como fundamento para o não reconhecimento do direito creditório, a unidade de origem afirma que o contribuinte não possui crédito de saldo negativo IRPJ ano-calendário 2001 pois na recomposição da Ficha 12A apurou IRPJ a Pagar de R\$ 48.562,32. A unidade de origem pronunciou-se da seguinte maneira:

1) Considerar admitidas as DCOMP's retificadoras 13389.15693.130407.1.7.027069 e 20338.94707.130407.1.7.027506; 2) Não admitida a DCOMP retificadora 19046.50977.130407.1.7.027964 por não atenderem aos requisitos de admissibilidade previstos nos artigos 58 e 59 da INSRF600/ 2005; 3) Não reconhecimento do direito creditório correspondente ao saldo negativo IRPJ ano-calendário 2001; 4) Não homologação das compensações via PER/DCOMP's 13389.15693.130407.1.7.027069 e 20338.94707.130407.1.7.027506; 5) Homologação tácita da compensação via PER/DCOMP 08363.56352.280703.1.7.020307 (débito IRPJ, 2362, dez/2002, R\$ 69.674,90);

6) Prosseguir na cobrança dos seguintes débitos: IRPJ, 2362, out/2002, R\$ 37.227,15 e IRPJ, 2362, nov/2002, R\$ 39.802,15.

Tendo tomado ciência do Parecer/Despacho Decisório em 24/02/2012 (fl.146), o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 20/03/2012, (fls.154/162 e 187/188), em que alega, em síntese, que:

1) A manifestação é tempestiva; 2) A decisão administrativa exarada pela Secretaria da Receita Federal não considerou adequadamente a composição do saldo original do saldo negativo, bem como a correção do saldo negativo pela Selic, conforme determina a legislação; 3) O saldo negativo apurado na DIPJ era suficiente para suportar as compensações; 4) O adimplemento das estimativas foi realizado utilizando-se crédito acumulado de anos anteriores decorrentes de valores recolhidos a maior, conforme quadro abaixo; (juntou planilha informando que as estimativas jan/2001 a dez/2001 foram quitadas via DARF's de pagamento a maior)

5) Os pagamentos realizados podem ser facilmente comprovados pela Receita Federal através do sistema SINAL; 6) O peticionário junta à presente petição os DARF's pagos, que em momento posterior foram objeto de compensação; 7) Em relação ao direito de

constituir o crédito tributário pelo lançamento, operou-se a decadência nos termos do art.173, I do CTN; (transcreve a norma)

8) Depois de 10 (dez) anos após a ocorrência do fato gerador, tem-se que de um lado operou-se a homologação tácita das compensações, bem como, ainda que essa não fosse a solução legal, ao Fisco seria defeso constituir o crédito tributário porque sobre esse direito operouse a decadência;

9) Requer a reforma do Despacho Decisório e seja declarado definitivamente extinto o crédito tributário.

Foram anexados os seguintes documentos à manifestação de inconformidade: telas DIPJ/2002 (fls.43/55), telas DCTF – estimativas IRPJ (fls.95/106), telas do SINAL (fls.107/110), planilha (fl.164) e DARF's (fls.165/173 e 176/180).

A DRJ negou provimento à Manifestação de Inconformidade, forte nos seguintes argumentos:

A apresentação de declaração de compensação retificadora faz reiniciar o prazo de cinco anos para a homologação da compensação.

Tendo sido consideradas não homologadas as compensações de estimativa IRPJ e não logrado êxito o contribuinte em comprovar a existência do crédito pleiteado, este revela-se inexistente.

A contribuinte apresentou Recurso Voluntário, em que repete as alegações apresentadas em sede de Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e, portanto, dele tomo conhecimento.

Aduz a Recorrente que as compensações em análise foram homologadas tacitamente, em virtude do transcurso do prazo de cinco anos conferido pela legislação para que as compensações sejam homologadas.

Analisando os autos observo que foram apresentadas três Declarações de Compensação, a primeira de nº 07563.59391.250703.1.3.02-3965 (fls. 03/07) foi apresentada em 25/07/2003; posteriormente, foi apresentada DCOMP Retificadora de nº 08363.56352.280703.1.7.02-0307, em 28/07/2003 (fls. 08/12); e, ainda, foi apresentada segunda DCOMP Retificadora de nº 19046.50977.130407.1.7.02-7964 (fls. 13/16) em 13/04/2007.

Em caso de apresentação de retificação de DCOMP, a contagem do prazo é reiniciada, e o termo se inicia no momento em que a DCOMP retificadora foi apresentada.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se pronunciou sobre o tema, nos seguintes termos:

“PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO O prazo de cinco anos para o Fisco verificar a legitimidade de crédito objeto de pedido de restituição e compensação inicia-se na data da formulação do pedido e não na época do fato gerador do crédito pleiteado.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DO PEDIDO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Admitida a retificação da declaração de compensação, o termo inicial da contagem do prazo para homologação tácita será a data de apresentação da declaração de compensação retificadora. (...)” (Acórdão nº 1401-000.342, 1ª Seção, 1ª Turma da 4ª Câmara, julgado em 10/11/2010.)”

Dessa forma, considerando que a DCOMP retificadora foi apresentada em 13/04/2007 e que a contribuinte teve ciência do Despacho Decisório em 24/02/2012, ou seja, dentro do prazo de cinco anos, entendo que o Fisco pronunciou-se tempestivamente sobre a não homologação da DCOMP discutida nestes autos.

Afasto, portanto, a pretensão o sujeito passivo de ver decaído o direito do Fisco de pronunciar-se sobre a compensação.

Porém, o caso dos autos é mais uma das bastantes hipóteses em que o Fisco, para deixar de reconhecer Saldo Negativo cuja restituição é pretendida pelo contribuinte, procede à inconteste e ilegal auditoria de períodos que não mais poderiam ser investigados pela Receita Federal, ante a hialina operação da decadência.

Veja-se que o Direito de pronunciar sobre a compensação não se confunde com o Direito de o Fisco auditar períodos já consagrados pelo lustro decadencial. É óbvio que o

Despacho Decisório não poderia encerrar auditoria fiscal do ano-calendário 2000, como ocorreu no caso dos autos.

Numa situação como a vertente, em que o contribuinte apresentou, em 2007, DCOMP Retificadora, em que indica débitos a serem compensados com créditos já declarados (e não contestados) em DIPJ no ano 2000, é certo que as autoridades responsáveis pela análise do pleito não mais poderiam auditar o ano-calendário de 2000.

Após esse átimo decadencial, o exame empreendido pelos Srs. Auditores Fiscais deve cingir-se à verificação de que os dados que informam o respectivo pedido administrativo correspondem àqueles constantes das declarações que o sujeito passivo apresentou ao Fisco relativas ao período de apuração em referência (2000), não mais lhe sendo dado o refazimento, via auditoria fiscal, da apuração do tributo nesse ano-calendário, ante a consumação do prazo extintivo.

Saliente-se que o próprio prolator do Despacho Decisório reconhece que os períodos objeto da sua análise haviam sido acometidos pela operação da decadência, e deveriam ser tomadas por corretas as afirmações constantes da DIPJ. É que o que se depreende de forma incontestável a partir da leitura do seguinte trecho, que novamente trazemos à balha, *verbis*:

Ressalte se o fato de que não são aqui formulados questionamentos quanto à apuração da base de cálculo utilizada pela contribuinte para a determinação do IRPJ devido no ano-calendário 2001, tomando-se por corretos, para os fins da presente análise, o Lucro Real apurado e informando em DIPJ. (fl. 138 dos autos)

Impossível, portanto, que o crédito de Saldo Negativo de IRPJ de 2000 não seja reconhecido, tendo em vista que a sua rejeição deveu-se pela inapropriada e insidiosa conduta da autoridade prolatora do Despacho Decisório, que jamais poderia auditar a apuração de IRPJ de períodos que não mais poderiam ser fiscalizados.

Com efeito, a Lei n. 10.637/2002 – editada antes da transmissão das DCOMPs em referência – deu nova redação ao art. 74 da Lei n. 9.430/96, dispositivo esse que passou a ter o seguinte teor, *litteris*:

Art. 74. **O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, **passível de restituição ou de ressarcimento**, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

Nesse cenário, ao apresentar uma Declaração de Compensação, o contribuinte leva ao conhecimento do Fisco a informação do crédito que pretende aproveitar, sendo que o objeto precípua dos processos administrativos fiscais que encerram controvérsias sobre compensações gravita justamente em torno do respectivo crédito: tanto é assim que a própria competência das Seções desse Egrégio Tribunal Administrativo, em se tratando de feitos que envolvem compensações, define-se pela natureza do crédito em testilha, pouco importando o débito discutido.

Ou seja, se o contribuinte **ostensivamente** informa um crédito ao Fisco ao apresentar uma DCOMP e tendo o Fisco o dever-poder de se debruçar sobre esse crédito – analisando a sua existência e o seu montante, parece-me óbvio que o transcurso do prazo

legal para a realização desse exame deve acarretar consequências sobre tudo aquilo que deveria passar pelo crivo das intempestivas autoridades fiscais, e não apenas sobre o débito.

Uma vez que, na esteira do supracitado art. 74 da Lei n. 9.430/96, apenas podem ser compensados os créditos passíveis de restituição, **fica claro que a homologação de uma Declaração de Compensação envolve intrinsecamente um juízo prévio acerca da possibilidade de restituição do respectivo crédito.**

Esse juízo prévio sobre a possibilidade de restituição do crédito pode ter lugar em termos expressos – nas hipóteses em que o sujeito passivo transmite expresso Pedido de Restituição antes da apresentação de uma Declaração de Compensação, ocasião em que se lança mão do crédito cuja restituição se pleiteou para o encontro de contas –, ou então de modo tácito, nas hipóteses em que o crédito a ser compensado já vem inicialmente informado em Declaração de Compensação, tendo em vista que a apresentação de formal Pedido de Restituição não é condição para o regular processamento de Declaração de Compensação.

Esse Colendo Conselho Administrativo Fiscais já perfilhou entendimento rigorosamente análogo – no sentido de que, uma vez decorrido o lapso temporal necessário para a homologação tácita, homologa-se não apenas a extinção do débito indicado, mas também o crédito declinado na respectiva Declaração de Compensação. Com efeito, é exatamente isso que se depreende da leitura da seguinte ementa, *litteris*:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002 PERDCOMP. INDÉBITO RECONHECIDO. UTILIZAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. INAPLICABILIDADE O prazo prescricional de cinco anos previsto no artigo 168 do Código Tributário Nacional se aplica ao direito do contribuinte de pleitear a restituição ou ressarcimento. **Se o contribuinte apresentou, dentro do prazo legal, PERDCOMP e o indébito nele indicado foi reconhecido pelo Fisco, não cabe aplicar novo prazo prescricional aos PERDCOMP posteriormente apresentados para utilização do saldo do direito creditório já reconhecido anteriormente.**

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 (IN SRF nº. 1.300, de 2012, art. 41, § 10). (Processo n. 10680.902786/2010-23; Acórdão n. 1801-001.450; Cons. Rel. Maria de Lourdes Ramirez; j. 8.5.2013; sem grifos no original)

Do voto condutor do aresto em destaque – que foi seguido pela unanimidade dos julgadores –, são extraídas as seguintes esclarecedoras passagens, *litteris*:

A partir de outubro de 2002, com as alterações na legislação tributária federal, passou-se a exigir que o contribuinte que desejasse se utilizar de indébitos tributários na compensação de tributos apresentasse tal solicitação ao Fisco. Como, nos termos da legislação, somente indébitos passíveis de restituição podem ser utilizados em compensações, havia a necessidade de o interessado apresentar, primeiro, um pedido de restituição para, só então, apresentar um pedido de compensação e, posteriormente, a declaração de compensação.

Atualmente, o PERDCOMP é o instrumento eletrônico por meio do qual o contribuinte interessado pleiteia a restituição de determinados indébitos tributários e a sua utilização em compensações com créditos tributários. A sigla do documento significa PEDIDO

ELETRÔNICO DE RESTITUIÇÃO/DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. Assim, todo PERDCOMP encerra, primeiramente, um pedido de restituição.

Encontra-se anexada aos autos cópia do PERDCOMP RETIFICADOR de n.º 34121.30504.041007.1.7.027706 (fls. 22 e ss. do processo digital) que a interessada apresentou em 04/10/2007 (o PERDCOMP retificado data de 22/12/2004). Nesse PERDCOMP retificador a recorrente já havia consignado o valor do direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, no valor de R\$ 76.910,73, apesar de ter-se utilizado, nesse documento, da parcela de R\$ 1.229,66 do saldo negativo.

Em outras palavras, com o PERDCOMP de n. 34121.30504.041007.1.7.027706, a recorrente já havia apresentado ao Fisco o seu pedido de restituição do indébito a título de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, no valor de R\$ 76.910,73. Esse documento foi apresentado dentro do prazo prescricional previsto no artigo 168 do CTN:

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

No caso dos autos, uma vez reconhecido o indébito a título de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, no valor integral de R\$ 76.910,73, como de fato o foi tanto pelo despacho decisório, como pela Turma Julgadora de 1ª instância, a interessada dele pode se aproveitar enquanto houver saldo disponível.

Esse, inclusive, é o entendimento da própria administração tributária, como se verifica do teor da IN SRF nº. 1.300, de 2012:

Art. 41. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de 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. 56 a 60, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII a esta Instrução Normativa, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

§ 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.

decadencial e, como qualquer revisão que implique em alteração de tributo declarado e/ou prejuízo e base de cálculo apurada, só poderá fazê-lo por meio de veículo necessário e suficiente à revisão do crédito tributário até então legalmente constituído pelo contribuinte, quer dizer, só pode fazer por meio dolançamento de ofício.” (grifou-se)

Por todo o exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

É como voto.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Voto Vencedor Conselheira EDELI PEREIRA BESSA Em 25/07/2003 a contribuinte apresentou três Declarações de Compensação – DCOMP para utilização do que seria saldo negativo de IRPJ do exercício 2002. Na primeira delas (DCOMP nº 00315.58642.250703.1.3.02-1944) informou que o mesmo saldo negativo seria de R\$ 39.802,15, formado por estimativa devida em dezembro/2001; na segunda (DCOMP nº 07563.59391.250703.1.3.02-3965) que o saldo negativo seria de R\$ 39.841,63, formado em razão de estimativa devida em dezembro/2002 para liquidação de débito de estimativa de IRPJ apurado em janeiro/2003 sem valor; e na terceira (DCOMP nº 36007.08793.250703.1.3.02-0910) que o saldo negativo seria de R\$ 37.227,15, formado por estimativa devida em dezembro/2001 para liquidação de débito de estimativa apurado em outubro/2002 no valor de R\$ 37.227,15.

A primeira DCOMP foi retificada uma vez, em 13/04/2007 (DCOMP nº 13389.15693.130407.1.7.02-7069), para informar como direito creditório o saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2001 no valor original de R\$ 271.972,52, detalhando sua composição com a indicação das estimativas apuradas ao longo do ano-calendário 2001, e mantendo o mesmo débito compensado de R\$ 39.802,15. A autoridade administrativa admitiu esta retificação *visto que pretendeu promover correção de erro material incorrido pelo contribuinte.*

A segunda DCOMP foi retificada duas vezes: em 28/07/2003 (DCOMP nº 08363.56352.280703.1.7.02-0307), ensejando o aumento do direito creditório para R\$ 69.674,90 em razão de antecipação apurada em dezembro/2001, e aumento do débito compensado de estimativa de IRPJ apurada em dezembro/2002 para R\$ 69.674,90; e em 13/04/2007 (DCOMP nº 19046.50977.130407.1.7.02-7964), informando o saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2001 no valor de R\$ 271.972,52, sem detalhar sua composição e compensando o mesmo débito de estimativa devida em dezembro/2002 no valor de R\$ 69.674,90. A primeira retificação foi admitida pelo Sistema de Controle de Créditos, mas a segunda foi indeferida porque destinada a aumentar o débito compensado.

A terceira DCOMP foi retificada uma vez em 13/04/2007 (20338.94707.130407.1.7.02-7506), para informar o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário

2001 no valor original de R\$ 271.972,52, mantendo o débito compensado de R\$ 37.227,15. A retificação não foi admitida pela autoridade administrativa porque destinada a aumentar o débito compensado.

Frente a tais condições, o despacho decisório expressamente aborda as compensações veiculadas nas DCOMP 13389.15693.130407.1.7.02-7069, 08363.56352.280703.1.7.02-0307 e 36007.08793.250703.1.3.02-0910.

Analisando o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2001, no valor de R\$ 271.972,52, a autoridade administrativa negou validade às antecipações compensadas com saldo negativo do ano-calendário 2000, visto que naquele período a contribuinte não indicara o crédito em DIPJ, e assim apurou IRPJ a pagar no ano-calendário 2001, não reconhecendo qualquer parcela do direito creditório.

Na seqüência, declarou a homologação tácita das DCOMP nº 08363.56352.280703.1.7.02-0307 e 36007.08793.250703.1.3.02-0910, e não homologou a DCOMP nº 13389.15693.130407.1.7.02-7069 por inexistência do direito creditório utilizado. Portanto, o litígio nestes autos restringe-se a esta última compensação.

Por sua vez, resta evidente que somente por meio deste documento a interessada efetivamente demonstrou o crédito utilizado em compensação. Por meio da DCOMP nº 07563.59391.250703.1.3.02-3965) o saldo negativo informado foi de R\$ 39.841,63, constituído por estimativa devida em dezembro/2002, e com a DCOMP nº 08363.56352.280703.1.7.02-0307 a imprecisão subsistiu, posto que o direito creditório foi aumentado para R\$ 69.674,90, agora em razão de antecipação apurada em dezembro/2001. Apenas na DCOMP nº 19046.50977.130407.1.7.02-7964 o saldo negativo de IRPJ passa a ter os contornos indicados em DIPJ (R\$ 271.972,52), refletido em várias antecipações que teriam sido promovidas ao longo do ano-calendário 2001 como indicado na contemporânea DCOMP retificadora de nº 13389.15693.130407.1.7.02-7069.

Assim, acompanho o I. Relator em seu entendimento de que a homologação tácita desta compensação somente se verificaria depois de transcorridos 5 (cinco) anos da retificação da DCOMP original.

Todavia, discordo da conclusão de que, no momento em que editado o despacho decisório não seria mais possível questionar o saldo negativo utilizado pela recorrente porque o prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito alegado, indispensável à homologação das compensações, somente expira cinco anos depois da sua formalização pela contribuinte. É o que consta na Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º *A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

[...]§ 5º *O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

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

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

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

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

(...)

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

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

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

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

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela

notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (negrejou-se)

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

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

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

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

Admitir que os saldos negativos informados na DIPJ estariam homologados tacitamente depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador correspondente, exigiria que se emprestasse à DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, inservível como instrumento para 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 argüiu 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 conseqüências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo

prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

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

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

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

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

É certo que a evidenciação do crédito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, o Fisco passa 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 nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real **conteúdo**, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

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

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

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

Quanto às referências a julgados do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, contrários ao entendimento aqui expresso, cumpre citar que há, também, julgados na mesma linha aqui adotada:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL – PRECLUSÃO – Matéria não questionada em primeira instância, quando se inaugura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente suscitada nas razões do recurso constitui matéria preclusa e como tal não se conhece. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. Não devem os órgãos julgadores tomar conhecimento de matéria atinente à suspensão da exigibilidade de débitos por ser matéria de execução, portanto, estranha à lide. SALDO NEGATIVO DO IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação. VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para

fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais. PEDIDO DE RESITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. (Acórdão nº 103-23579, sessão de 18/09/2008)

SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida. (Acórdão nº 103-23571, Sessão de 18/09/2008)

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO. Nos termos da legislação, o fisco dispõe do prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, para homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo. [...] IRPJ. SALDO NEGATIVO. O reconhecimento de direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ reclama efetividade no pagamento das antecipações calculadas por estimativa, a apresentação do comprovante de retenção do IRRF emitido pela fonte pagadora, a comprovação da oferta à tributação da receita que ensejou a retenção e, ainda, a apresentação dos elementos indicadores dos resultados contábil e fiscal (balanço patrimonial, demonstrativo de resultado do exercício DRE e o Livro de Apuração do Lucro Real Lalur), de sorte a aferir a plena identidade entre estes e o teor informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ). [...] (Acórdão nº 1102-00.614, sessão de 24/11/2011)

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL. Os saldos negativos apurados nas declarações de IRPJ/CSLL não se submetem à homologação tácita, devendo ser regularmente comprovados quando integrarem pedidos de restituição/compensação. (Acórdão nº 1103-00.434, sessão de 30/03/2011)

SALDO NEGATIVO DO IRPJ. EXAME. DECADÊNCIA. Inaplicável o conceito de decadência para o exame dos documentos que compõem a base de cálculo negativa do IRPJ objeto do pedido de restituição. (Acórdão nº 1202-00.519, sessão de 24/05/2011)

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO ÔNUS DE PROVAR A EXISTÊNCIA DO INDÉBITO NÃO CONVALIDAÇÃO POR DECURSO DE PRAZO Não estando em pauta procedimento que visa promover alteração na base de cálculo do tributo, para exigir débitos ou reverter/reduzir “prejuízo fiscal”, mas apenas verificar a legitimidade do indébito a ser restituído/compensado, cabe perfeitamente averiguar a efetiva ocorrência dos requisitos para a sua formação. (Acórdão nº 1802-00.917, sessão de 29/06/2011)

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. O saldo negativo de IRPJ não é passível de homologação tácita mas sim a base

de cálculo apresentada na DIPJ, ficando assegurada a análise da liquidez e certeza do direito creditório apresentado inclusive envolvendo períodos anteriores. (Acórdão nº 1803-00.889, sessão de 26/05/2011).

De toda sorte, importa frisar que a homologação parcial das compensações aqui tratadas não teve como causa alterações procedidas, pela autoridade fiscal, na base de cálculo do IRPJ. O reconhecimento parcial do direito creditório, como já evidenciado neste voto, decorreu da glosa de antecipações cuja liquidação não foi confirmada.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de afastar a alegação de decadência do direito de revisar o saldo negativo apurado no ano-calendário 2001.

Quanto à existência do direito creditório alegado, a autoridade administrativa não confirmou as estimativas de IRPJ do ano-calendário 2001 que teriam sido liquidadas por meio de compensação com saldos negativos de período anterior. Isto porque, na DIPJ do ano-calendário 2000 não houve a informação de saldo negativo, como se vê à fl. 110, na qual consta que as estimativas do ano-calendário 2000 seriam iguais ao débito apurado naquele período.

Em sua manifestação de inconformidade, a interessada apresenta demonstrativo no sentido de que as estimativas de IRPJ no ano-calendário 2001 teriam sido compensadas com créditos anteriores de 1996 a 2000. Especificamente no ano-calendário 2000, indica como indevidas as antecipações de abril a junho/2000, o que poderia significar que estas antecipações não teriam sido informadas na DIPJ daquele ano-calendário, pois as anteriores seriam suficientes para liquidar o débito apurado no período. Demais disso, parte das estimativas compensadas do ano-calendário 2001 foram genericamente vinculadas a saldos negativos anteriores, podendo não estar necessariamente vinculadas ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2000.

Assim, no mérito, o presente voto é no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência para que, a partir dos elementos trazidos em manifestação de inconformidade, especialmente o demonstrativo de fl. 162, a autoridade administrativa verifique junto à escrituração do sujeito passivo se estimativas de IRPJ devidas no ano-calendário 2001 foram liquidadas mediante compensação com créditos de mesma espécie, oriundos de saldos negativos apurados no ano-calendário 2000 ou anteriores.

Ao final, deverá ser elaborado relatório circunstanciado, a ser cientificado ao sujeito passivo com a concessão de prazo de 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa.

EDELI PEREIRA BESSA