



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

Processo nº	10768906581200671
Recurso nº	500003 Voluntário
Acórdão nº	1101-00.471 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de	26 de maio de 2011
Matéria	COMPENSAÇÃO
Recorrente	Telemar Norte Leste
Recorrida	6ª Turma da DRJ em Brasília

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1999

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. TERMO DE INICIO.

O termo de início para contagem do prazo de 5 anos para homologação de declaração de compensação é a data da entrega da declaração que informa a compensação pleiteada

COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA EXAME DO DIREITO DE CRÉDITO.

O prazo que o Fisco tem para examinar a existência do crédito alegado pelo contribuinte é de 5 anos contados da entrega da declaração que pleiteia restituição ou compensação.

COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. PERÍODOS QUE PODEM SER EXAMINADOS.

Se o exame do crédito alegado pelo contribuinte é feito dentro do prazo de 5 anos, contados da entrega da declaração de compensação ou restituição, ele pode alcançar o ano do alegado crédito, bem como os anos anteriores e posteriores, naquilo que afetem a questão.

COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. VALORES DECLARADOS.

Os débitos declarados pelo contribuinte em declarações formalizadoras de “crédito tributário” ou em declarações meramente informativas, não afetam o montante eventualmente repetível que apenas depende do valor pago e do valor efetivamente devido.

COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. VALORES DECLARADOS. FLUÊNCIA DO TEMPO.

O único efeito que a fluênciça do tempo tem sobre os créditos tributários declarados é eventual prescrição.

O crédito tributário informado em declarações não se torna verdadeiro pela fluência do tempo, pois é mera tentativa de explicitação da relação jurídica decorrente da incidência da regra de tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário. Divergiram os Conselheiros Benedicto Celso Benício Júnior e José Ricardo da Silva. Fará declaração de voto o Conselheiro José Ricardo da Silva. Fez sustentação oral o advogado da recorrente, Dr. Eduardo Maneira (OAB/MG nº 53.500).


Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz - Presidente.


Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva (vice-presidente) e Nara Cristina Takeda Taga.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou improcedente manifestação de inconformidade apresentada em razão de despacho que não homologou compensação, por não reconhecer o direito creditório.

Em 13/06/2003, o contribuinte apresenta PER/Dcomp, pleiteando compensar pagamento indevido de estimativa de fevereiro de 1999 com Cofins de maio de 2003 (proc. fls. 1 a 8). A DRF solicita diligência para verificar a base de cálculo do IRPJ (proc. fls. 20 e 21). Efetuada a diligência, a DRF explica que buscou analisar a base de cálculo de janeiro e fevereiro de 1999, mas que, intimado e reintimado, o requerente não apresentou o Lalur (da empresa incorporada que teria efetuado o pagamento indevido ou a maior), de sorte que não era possível efetivar o exame (proc. fls. 25 e 26).

Em 06/06/2008, parecer conclusivo propõe a não homologação da compensação, por que o contribuinte não logrou demonstrar a existência de seu crédito (proc. fls. 33 a 35). Por despacho decisório o crédito não é reconhecido e a declaração não é homologada (proc. fl. 36)

O contribuinte é cientificado em 11/06/2008 (proc. fl. 37) e apresenta manifestação de inconformidade (proc. fls. 45 a 51). Explica que o crédito origina-se em empresa incorporada que apurou saldo negativo de IRPJ em 1999. Diz que apurou estimativas com base em balancete de suspensão ou redução, indicando imposto a pagar apenas nos meses de janeiro a maio de 1999. Informa que na quitação das estimativas de janeiro a maio utilizou créditos de períodos anteriores e que apenas nos meses de janeiro, fevereiro e maio precisou complementar com pagamentos (Darfs), parcelados no PAES e devidamente quitados. Afirma que sua DIPJ apresenta estes dados. Conforme o contribuinte, a estimativa de fevereiro de 1999



foi inicialmente calculada em R\$ 427.532,74 e paga por meio de 2 Darfs de R\$ 76.955,89 e R\$ 350.576,85, sendo depois recalculada em R\$ 165.253,89, o que determinou a retificação da DCTF. Diz que optou por uma nova forma de quitação desta estimativa, sendo R\$ 128.685,14 por compensação com créditos e R\$ 36.568,75 por recolhimento em Darf. Conclui que o darf utilizado na presente compensação não foi utilizado sequer parcialmente, devendo ser considerado na íntegra como pagamento indevido ou a maior. Segue sua argumentação com as seguintes palavras (grifei):

Ademais, a ausência de utilização em DCTF traz como consequência a não utilização do valor para fins de composição do saldo negativo. Daí decorre conclusão fundamental para o deslinde da questão: não se trata de crédito de saldo negativo, mas sim de pagamento indevido ou a maior.

A diferenciação entre compensação de saldo negativo e de pagamento a maior é crucial para o deslinde da questão. No presente processo, não se pretende a compensação de valores pagos a maior em determinado mês, mas sim de saldo negativo apurado em 1999. A natureza do crédito é completamente diferente, sendo sua utilização por meio de compensação, também diferente.

...

Com base no amplo conjunto probatório apresentado, não se pode indeferir a compensação sob o fundamento de que o livro de apuração do lucro real não foi apresentado. A negativa de reconhecimento da existência de saldo negativo para o ano de 1999 contraria posição do Fisco já exarada no PTA 10768.906.758/2006-39.

Desse modo, impõe-se a homologação da presente compensação. Como forma de evitar-se a prolação de diferenças conflitantes em processos conexos, o presente PTA deve ser julgado em conjunto com os PTAs 10768.906.758/2006-39, 10768.906.580/2006-26.

Em 12/03/2009, a 6ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro indefere a solicitação para não reconhecer o crédito e não homologar a compensação (proc. fls. 115 a 122). O fundamento da decisão é que o contribuinte apresentou diversos argumentos, mas todos sem qualquer relação com a motivação da DRF.

O contribuinte foi cientificado em 14/04/2009 (proc. fl 124) e apresentou recurso voluntário em 14/05/2009 (proc. fls. 127 a 138). Diz que a DRF “*ao analisar a regularidade da compensação, em fevereiro de 2008, optou por recalcular o valor do saldo negativo apurado pelo contribuinte no ano-calendário de 1999*”. Resume o processo do seguinte modo:

Desde logo, adiante-se que esta reapuração do saldo negativo, após nove anos do término do ano-calendário, é manifestamente ilegal, pois se trata de período cuja apuração já está alcançada pela decadência (neste sentido há vários julgados das DRJ's e do Conselho, como será visto).



Seja como for, o fato é que, feita a diligência, a autoridade fazendária não reconheceu a existência de Saldo Negativo, sob os seguintes argumentos:

- i) as estimativas dos meses de março, abril e maio de 1999 foram parceladas através do PAES de modo que não poderiam ser incluídas na composição do Saldo Negativo por não terem sido efetivamente pagas;*
- (ii) os pagamentos das estimativas de janeiro e fevereiro teriam sido utilizados como crédito em outras compensações, de modo que não poderiam ser considerados na compensação do Saldo Negativo do ano-calendário de 1999.*

Inconformada com a decisão, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, tendo sido a decisão mantida pela 03ª Turma da DRJ-RJO-I (Acórdão nº 12-22.264) pelos mesmos fundamentos. Entretanto, a decisão deve ser reformada pelas seguintes razões:

- (I) o saldo negativo apurado na DIPJ da empresa para o ano-calendário de 1999 (R\$ 106407,16) não pode ser reapurado pela Receita Federal, tendo em vista que, de acordo com a jurisprudência administrativa, encontra-se decaído o direito do Fisco de refazer a apuração do saldo negativo de IRPJ, quando já transcorridos mais de cinco anos a contar do fato gerador (art. 150 do CTN);*
- (ii) as estimativas de março, abril e maio parceladas pelo PAES podem e devem ser incluídas na composição do saldo negativo;*
- (iii) os créditos decorrentes dos pagamentos das estimativas de janeiro e fevereiro não foram aproveitados em outras compensações. Na verdade, as outras compensações mencionadas no despacho decisório referem-se à compensação de pagamento indevido a título de estimativas para os meses de janeiro e fevereiro, sendo estes créditos decorrente do pagamento indevido não entraram na compensação do saldo negativo do ano-calendário de 1999.*

Na sequencia de sua defesa, o contribuinte diz que o Fisco não podia examinar a composição de seu saldo negativo, pois havia decaído o direito de examinar os saldos negativos de 1999. Argumenta que “*o crédito refere-se a período em que o Fisco já homologou os recolhimentos geradores do crédito, reconhecendo-se a extinção da obrigação, o que pressupõe, por óbvio, o reconhecimento também do quantum debeatur, sem o que não se poderia atestar o cumprimento da obrigação principal*”. Enfatiza que, como o Fisco já homologou o lançamento que gerou o crédito, não pode mais revê-lo e nem fazer nova apuração, pois é proibido ao Fisco discutir base de cálculo de tributo já decaído. Sustenta que o prazo decadencial é de 5 anos a contar do fato gerador e, portanto, não é mais possível o Fisco recalcular a base de cálculo de tributo para fins de quantificação do crédito, devendo ser aceita a apuração declarada pelo contribuinte. Expressa seu raciocínio nos seguintes termos:

Assim é que, transcorridos mais de cinco anos do fato gerador, tal como se verifica no caso vertente, sem que a autoridade fiscal tenha contestado a regularidade dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte, considera-se homologado o lançamento e opera-se a extinção do crédito tributário. Da extinção do crédito tributário pela homologação, infere-se a definição com certeza e



exatidão do valor do tributo devido em confronto com os recolhimentos efetuados, pois, do contrário, não se poderia atestar a extinção da obrigação.

...

De fato, o contribuinte, nos termos da legislação, apresenta declarações fiscais nas quais informa o resultado fiscal do período (DCTF, DIPJ, etc). Nestas, são demonstradas todas as receitas, exclusões e deduções, que levaram à apuração do imposto devido pela empresa.

Tais declarações são apresentadas justamente para permitir que o Fisco tome conhecimento dos resultados da empresa, de forma a poder avaliar se há ou não tributo em aberto. E, caso desconfie que há recolhimento a menor, deverá o Fisco efetuar a fiscalização do contribuinte, para aferir se as informações apresentadas nas Declarações estão ou não corretas, e se há ou não tributo devido.

Isto importa em dizer que, a, Fiscalização somente poderá questionar os resultados apresentados nas declarações fiscais do contribuinte dentro do prazo de que dispõe para a constituição do crédito tributário. Afinal, se já não mais é permitido lançar tributo supostamente devido, tampouco poderá ser, revista a declaração fiscal do contribuinte (que só existe para permitir a análise de eventual tributo em aberto).

Tal qual a homologação tácita do pagamento antecipado do crédito tributário (que se torna imutável), os resultados lançados pelo contribuinte em sua declaração tornam-se imutáveis com o decurso do prazo decadêncial para lançamento do tributo. Para isto, aliás, existe o instituto da decadência.

No mais, o contribuinte repete os argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade.

Voto

Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme consta dos autos, o despacho decisório (baseado em parecer conclusivo) não reconheceu o crédito pleiteado, e em consequência não homologou a compensação declarada, porque o contribuinte não apresentou seu Lalur. Por tal razão, a DRF alegou que era impossível verificar a liquidez e certeza do crédito pretendido. Também, consta dos autos que na longa manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte ele não apresentou um único argumento contra as razões de decidir da DRF. Tal fato foi inclusive destacado no acórdão ora recorrido.

Agora, no seu recurso voluntário, o contribuinte nada fala a respeito da única razão pela qual a DRF fundamentou o não reconhecimento do crédito e a não



homologação da compensação. Embora ele discorra longamente sobre outras questões e mesmo descreva os fatos que entende sustentar seu direito, não refuta a não apresentação do Lalur e nem se propõe a apresentá-lo. O contribuinte nem mesmo chega a argumentar contra o entendimento da DRF de que o Lalur seria imprescindível para a verificação da base de cálculo da estimativa de fevereiro de 1999.

Portanto, o contribuinte não ataca os fundamentos do ato da DRF e da decisão da 6ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro. De outra banda, embora seja evidente o engano do contribuinte quanto à matéria objeto do presente processo, de modo indireto ele traz um argumento contra o não reconhecimento do crédito e não homologação.

Ou seja, embora não exista uma defesa direta e o contribuinte se equivoque quanto ao caso em julgamento, consta do recurso argumento que pretende afastar a decisão da DRF e da DRJ. Tal defesa indireta consiste na alegação de que o Fisco não poderia rever a apuração de 1999, por ter decaído o direito a este exame, e que os dados declarados devem ser aceitos como verdadeiros.

Mas, penso que este argumento do contribuinte não tem cabimento, pois não se pode confundir (i) o prazo decadencial para lançamento com (ii) o prazo para exame da existência do crédito alegado e nem com (iii) o prazo para exame do pedido de compensação. Também, quanto ao direito de crédito decorrente de pagamento a maior (ou indevido), não se pode confundir (i) pagamento superior ao valor devido com (ii) pagamento superior ao valor declarado.

Vale analisar a legislação relativa à matéria: conforme o CTN, a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário (inciso II, do art. 156) onde o contribuinte compensa seus débitos fiscais com créditos líquidos e certos que tenha contra a Fazenda Pública; no âmbito da União, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a possibilidade de compensação de débitos do contribuinte com crédito de tributos passíveis de restituição; conforme o CTN, o pagamento indevido ou a maior dá direito à restituição (art. 165).

Por esses dispositivos fica claro que na compensação o contribuinte alega um direito creditório frente ao Fisco decorrente de um pagamento indevido ou a maior. Portanto, é óbvio que o contribuinte precisa estar apto a comprovar a existência deste direito que afirma ter. De outra banda, é dever do Fisco examinar a existência do direito alegado pelo contribuinte, para confirmar se é ou não líquido e certo, e resistir a pedido que considere improcedente.

De qualquer modo, quer pelo contribuinte, quer pelo Fisco, a comprovação do direito à repetição depende da comprovação de dois elementos. Esses elementos são: o montante recolhido; e o montante devido.

É importante ressaltar que o montante devido é aquele de fato devido, em razão da relação jurídica que decorre da regra de tributação. O valor declarado é mera tentativa, que pode estar certa ou não, de explicitar o valor devido. Por isso o valor declarado é absolutamente irrelevante para fins de quantificação de eventual direito de repetição do contribuinte.

Assim, caso o contribuinte tenha declarado valor inferior ao efetivamente devido, isso não permite que ele considere esse valor declarado no cálculo do montante pago a maior, em detrimento do valor devido. Do mesmo modo, caso tenha declarado um valor maior do que o devido, isso não permite ao Fisco utilizar esse valor declarado na quantificação do



pagamento a maior, em detrimento do valor devido. A comparação destas duas situações bem demonstra a irrelevância do valor declarado para fins de repetição.

Ademais, o fato de o contribuinte ter ou não declarado sua dívida em nada afeta a verificação e a quantificação do pagamento indevido. Não poderia ser diferente, pois uma coisa é a relação jurídica existente e decorrente de lei e outra coisa são as possíveis explicitações desta relação jurídica em declarações, que podem retratá-la corretamente ou não.

Assim, o fato de o contribuinte ter declarado a maior ou a menor em nada afeta a quantificação do pagamento indevido. Isso já demonstra a irrelevância do crédito formalizado em declaração para fins de quantificação do pagamento indevido. Esta quantificação depende exclusivamente do valor devido.

A declaração formalizadora de crédito, utilizada para os tributos lançados por homologação, é mera prestação de obrigação acessória sem qualquer vínculo com o direito de repetição. Seu cumprimento ou sua violação não tem qualquer efeito sobre o direito a pedir a restituição de pagamento indevido ou a maior.

O correr do tempo, causando eventual decadência do direito do Fisco rever a formalização feita pelo contribuinte na sua declaração, não afeta a questão e não tem o condão de tornar o valor eventualmente declarado em elemento quantificador do indébito. Este é um ponto que precisa ficar bastante claro: o fluir do tempo não opera qualquer efeito sobre dados declarados. As informações prestadas em declarações (certas ou erradas) não se transformam em verdadeiras, pela passagem do tempo. Não existe regra no ordenamento com tal efeito. O único efeito que a passagem do tempo tem sobre débitos declarados é a possibilidade de prescrição de sua cobrança judicial.

Portanto, o que interessa para fins de quantificação de pagamento a maior é o valor recolhido e o valor devido. A razão disso é que se trata de constatar ou não a existência de um direito, sendo necessário verificar os elementos fáticos que dão azo a esse direito, e que são o montante recolhido e o montante devido.

A dependência do valor efetivamente devido é expressa no CTN, *in verbis* (grifei):

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.



O fato de ter ou não decaído o direito do Fisco lançar determinado tributo não afeta em nada a quantificação do pagamento indevido, pois não afeta em nada o valor de fato devido. A decadência, o pagamento antecipado e a homologação extinguem o crédito tributário (incisos V e VII do art. 156 do CTN) e a obrigação tributária (§ 1º do art. 113 do CTN). Mas esse fato não tem qualquer conexão com o direito de repetição.

O direito à restituição depende apenas da comparação entre o montante recolhido e a obrigação tributária que existe ou existiu, como o art. 165 do CTN estabelece. Logo, o fato da obrigação tributária estar extinta (quer por pagamento, quer por decadência, quer por homologação) não tem qualquer efeito no cálculo do indébito.

Do mesmo modo e como acima explicado, o fato da formalização da obrigação (quer por declaração, quer por lançamento) ter sido feita a menor ou a maior não tem qualquer efeito no cálculo do indébito. Na mesma linha, o fato de haver decaído o direito do Fisco de rever a formalização do crédito não tem qualquer efeito no cálculo do indébito.

Em resumo, o direito de restituição decorrente de pagamento indevido é quantificado pela comparação entre o pagamento ocorrido e a obrigação tributária existente, e não com o crédito tributário eventualmente formalizado. Isso porque a formalização do crédito tributário, por qualquer forma, é mera tentativa de explicitação da relação jurídica existente na obrigação tributária nascida com o fato gerador.

É na obrigação tributária (relação jurídica nascida com o fato gerador) que está o direito do Fisco (tributo devido) e, portanto, é pela comparação entre o valor recolhido e o valor devido que o pagamento a maior é quantificado.

No que tange a possibilidade de exame do crédito pleiteado, os prazos decadenciais previsto no CTN para a constituição do crédito tributário não limitam em nada a possibilidade do Fisco examinar o crédito alegado pelo contribuinte em pedido de compensação. Isso porque o transcurso desses prazos extingue o direito de lançar, mas não afetam a possibilidade do Fisco examinar a procedência de um direito alegado pelo contribuinte. São dois assuntos absolutamente distintos e cada um dele está sujeito a regras próprias e que não podem ser confundidas.

Portanto, o Fisco pode examinar a existência de direito alegado pelo contribuinte, com base nos elementos que dispuser e independente de ter (ou não) decaído a possibilidade de lançar o tributo do ano ao qual se refira o alegado direito de crédito. Inclusive, julgando conveniente, o Fisco pode examinar os períodos anteriores ao ano do aventureiro direito, para examinar todas as situações que afetariam este alegado direito.

Porém, afastado o prazo decadencial do direito de lançar como limite temporal para o Fisco examinar a pretensão do contribuinte, resta pesquisar se existe algum limite temporal para esses exames posto pelo direito aplicável.

Nos termos do CTN, para fins de quantificação direito de crédito alegado pelo contribuinte, o Fisco pode examinar tanto o ano em que teria surgido o alegado direito, bem como os anos anteriores, independente do tempo transcorrido entre os anos examinados e o momento deste exame. Não há qualquer limitação temporal para tal exame no CTN e não poderia ser diferente, pois se trata de examinar a procedência ou não de um direito alegado. Também, o contribuinte tem o dever de demonstrar a existência deste direito, independente do prazo transcorrido entre o ano que teria surgido e o exame do Fisco.



A única limitação temporal existente decorre do § 5º do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996. Tal dispositivo limita o prazo de exame das declarações de compensação em 5 anos, a contar da data de entrega da declaração de compensação. Em consequência, limita da mesma forma a possibilidade do exame do direito de crédito pleiteado pelo contribuinte.

Assim, sob pena de homologação tácita, o exame do Fisco deve ocorrer em 5 anos a contar da entrega da declaração. No caso de haver declaração retificadora, o prazo de 5 anos conta a partir da entrega desta, que afinal é a declaração que será examinada. De outra banda, efetuado o exame no prazo, ele pode alcançar (retroagir) quantos anos forem necessários para verificação da exatidão do pleito.

No caso concreto, a declaração foi entregue em 13/06/2003 e o exame foi cientificado ao contribuinte em 11/06/2008. Assim, o exame foi efetuado dentro do prazo legal e, mesmo alcançando o ano de 1999 e anos anteriores, está de acordo com as regras jurídicas.

Por estas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para não reconhecer o direito creditório e não homologar a compensação pleiteada.

Sala das Sessões, 26 de maio de 2011.



Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro - Relator