



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.930176/2012-25
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.283 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 11 de outubro de 2022
Recorrente EDALBRAS PARTICIPAÇÕES E EMPREENDIMENTOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

PER/DCOMP. PRESCRIÇÃO.

O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos.

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)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo de Oliveira Machado, Marcio Avito Ribeiro Faria, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 02-98.374, proferido, em 18 de fevereiro de 2020, pela 2ª Turma da DRJ/ BHE, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, mantendo a cobrança dos débitos indevidamente compensados.

Por bem resumir os fatos ocorridos até o momento, transcreve-se a seguir o relatório que apoiou o acórdão de piso, complementando-o mais adiante:

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra Despacho Decisório n.º rastreamento 022411229, emitido em 04/05/2012, referente ao crédito de saldo negativo de IRPJ apurado no 3º trimestre de 2004, no valor de R\$ 92.482,63, sua utilização para quitação por compensação de débitos apurados pelo contribuinte e restituição do saldo remanescente, se houver (fls. 7/23).

A análise do direito creditório foi realizada a partir do detalhamento das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP n.º 34351.97995.200607.1.3.02-1670. De acordo com o despacho decisório, houve confirmação integral do saldo negativo alegado. No entanto, parte do crédito, no valor de R\$ 63.355,58, não foi utilizado dentro do prazo legal de cinco anos previsto no art. 168 do Código Tributário Nacional (CTN), razão pela qual as compensações declaradas em um conjunto de PER/DCOMP, transmitidos a partir de 22/10/2009, não foram homologadas. Igualmente não foi reconhecido saldo a ser restituído para o pedido formalizado pelo PER/DCOMP n.º 42194.09752.281209.1.2.02-4036, apresentado em 28/12/2009.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório em 11/05/2012, conforme documento de fl. 9, o sujeito passivo protocolou, em 12/06/2012, a Manifestação de Inconformidade de fls. 24 a 42 e documentação que considera suficiente para comprovar as suas alegações.

Assim expressa o seu entendimento:

2.4 Nota-se que, o artigo 168 do CTN trata de prazo para o sujeito passivo pleitear a restituição do indébito tributário, o que foi atendido no presente caso, considerando que a Requerente transmitiu em 20/06/2007 a Declaração de Compensação com o demonstrativo do crédito apurado em 30/09/2004.

2.5 Numa interpretação sistemática do art. 168 do CTN com o art. 74 e § 1º da Lei n. 9.430, de 27/12/1996, verifica-se que não há qualquer obrigatoriedade de entrega de Pedido de Restituição quando o sujeito passivo optar pela compensação por meio de declaração que deverá conter as informações relativas aos créditos e débitos compensados, senão vejamos, *in verbis*:

(...)

2.6 Também não há prazo para a utilização do crédito por meio de compensação, o que não poderia ser diferente, pois o aproveitamento do crédito está condicionado a uma universalidade de eventos fáticos, como na hipótese ventilada nesses autos, haja vista que a Requerente apurou prejuízo fiscal em sucessivos períodos e com isso levou-se um longo período para o esgotamento do saldo do crédito, inobstante a Requerente ter efetuado compensações mensalmente durante o período de 20/06/2007 a 15/03/2011 para liquidação de débitos vencidos (doc. 08 – Anexo “PER/DCOMP Despacho Decisório”).

(...)

3. De outro lado, a título de argumentação, caso a Administração Tributária, por questões operacionais, necessitasse de Pedido de Restituição transmitido no prazo de 5 anos, contado da data da apuração do saldo negativo, com base em dispositivos da IN/RFB n. 900/2008, norma infralegal que por si só não pode restringir direitos, a própria Autoridade Fiscal poderia de ofício (tratamento manual) recepcionar a Declaração de Compensação com o demonstrativo do crédito como Pedido de Restituição, recepcionar o Pedido de Restituição transmitido sob n. 42194.09752.281209.1.2.02-4036 retroativamente, enfim, efetuar os ajustes necessários para homologação das compensações.

3.1 Não há dúvidas de que a Declaração de Compensação com o demonstrativo do crédito equipara-se a Pedido de Restituição, pois nela constam todos os elementos da formação do crédito, tanto que, nas instruções de preenchimento do programa PER/DCOMP 5.1 a *Ficha Contribuição Social sobre o Lucro Retida na Fonte* (doc. 18) é a mesma para Declaração de Compensação e Pedido de Restituição, por isso, nada obsta que a Declaração de Compensação com o demonstrativo do crédito seja considerada como Pedido de Restituição.

3.2 Nessa situação, a correção de ofício pode ser uma simples alteração do tipo de documento de “Declaração de Compensação” para “Pedido de Restituição” (doc. 19 - tela inicial do PER/DCOMP 5.1), ou seja, é uma troca de nomenclatura que não alterará a essência do pedido formulado pela Requerente e reconhecido pela Administração Tributária.

[.....]

Para dar sustentação ao seu entendimento, apresenta ementas e trechos de votos proferidos pelas instâncias do contencioso administrativo, concluindo que:

4. Enfim, conforme explicitado nos parágrafos anteriores, a restrição imposta pela Administração Tributária para aproveitamento do crédito originário de saldo negativo de IRPJ pela simples alegação de que a Requerente não o utilizou na sua totalidade no interregno de cinco anos, fere os princípios da legalidade, finalidade, razoabilidade, eficiência, entre outros (art. 2º da Lei n. 9.781/99), bem como está em desacordo com posicionamento adotado em julgamentos proferidos pela DRJ e CARF, nos quais se firmou o entendimento de que é inaplicável o decurso de prazo de 5 anos para apresentação de Pedido de Restituição, utilização do crédito (compensações) e aferição por parte do Fisco.

Por sua vez, a DRJ, após analisar a manifestação de inconformidade, decidiu por julgá-la improcedente, visto que como o crédito se refere ao saldo negativo de IRPJ apurado no encerramento do 3º trimestre de 2004, a compensação informada nas declarações apresentadas após 30/09/2009, não podem ser homologadas *“por já terem transcorrido cinco anos da constituição do crédito e, na data de transmissão dos documentos, estar esgotado o prazo para utilização do crédito de saldo negativo apurado”*.

Inconformada, a Recorrente apresentou Recurso Voluntário, com os seguintes argumentos:

II - DO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO APÓS A TRANSMISSÃO DA DCOMP - RECEPÇÃO COMO PER

6. Ao analisar a Manifestação de Inconformidade apresentada, a DRJ inicia seu voto reconhecendo que o direito creditório pleiteado foi integralmente admitido no Despacho Decisório, restando somente a discussão quanto à observância do prazo decadencial para utilização dos referidos créditos. Veja:

“A controvérsia que aqui se apresenta não diz respeito ao reconhecimento do valor do crédito apurado, pois no despacho decisório é clara a confirmação integral das parcelas de composição informadas e, consequentemente, do valor do saldo negativo.

O que se discute é se houve, por parte da interessada, transmissão de declarações de compensação em tempo hábil para aproveitamento do referido crédito.” (fl. 4 do acórdão recorrido; grifos da Recorrente)

7. Neste sentido, o órgão julgador aduz que somente a apresentação de DCOMPs não é suficiente para suspensão do prazo decadencial, de modo que tais declarações visam apenas o reconhecimento do direito creditório para extinção dos débitos nela declarados, não surtindo qualquer efeito em relação ao direito creditório remanescente.

8. Assim, a Turma Julgadora concluiu que a Recorrente deveria ter apresentado PER para reconhecimento do crédito (no caso, Saldo Negativo de IRPJ) para assim ter ocorrido a suspensão do prazo decadencial previsto no art. 168 do CTN. Como assim não o fez, a Recorrente teria perdido o direito à utilização destes créditos, inclusive para compensação de débitos. Veja-se:

“O documento com detalhamento do saldo negativo, que o contribuinte alega ser suficiente para dar respaldo ao aproveitamento do crédito além do prazo de cinco anos estabelecido pelo CTN, é uma declaração de compensação. Tal documento é hábil para afastar a extinção do direito de aproveitamento do crédito apenas no limite dos débitos nela compensados, não surtindo qualquer efeito em relação ao saldo remanescente do crédito apurado.

Considerando que o crédito se refere ao saldo negativo de IRPJ apurado no encerramento do 3º trimestre de 2004, considero que está correta a decisão da autoridade fiscal ao não homologar a compensação das declarações apresentadas após 30/09/2009, por já terem transcorrido cinco anos da constituição do crédito e, na data de transmissão dos documentos, estar esgotado o prazo para utilização do crédito de saldo negativo apurado.” (fl. 07 do acórdão recorrido)

9. Ocorre que, ainda que a Recorrente não tenha transmitido o PER para restituição do Saldo Negativo de IRPJ, apurado no terceiro trimestre de 2004, a DCOMP transmitida inicialmente deve ter os mesmos efeitos do PER, tendo em vista que, em ambas as espécies de declarações, há procedimentos idênticos para somente finalidades distintas.

10. Com efeito, conforme aduzido pela DRJ, o PER consiste na intenção do contribuinte em receber o direito creditório pleiteado em sua conta bancária via depósito. Para isso ocorrer, deve-se transmitir o referido pedido, visando o reconhecimento dos créditos informados.

11. Por outro lado, a DCOMP trata-se de um procedimento por meio do qual a Recorrente pretende compensar débitos com créditos apurados durante a consecução de suas atividades. Para isso ocorrer, primeiramente, deve-se admitir o direito creditório informado para depois cruzá-lo com os débitos constantes na declaração.

12. Ou seja, nos dois procedimentos mencionados, necessariamente há o reconhecimento do direito creditório, mas para finalidades distintas: no PER, busca-se a restituição do crédito reconhecido e, na DCOMP, almeja-se a extinção de débitos com direito creditório reconhecido.

13. Assim, é forçoso concluir que, havendo o reconhecimento do direito creditório em qualquer um dos procedimentos em questão, seja no PER ou na DCOMP, pleiteado tempestivamente, anterior ao fim do prazo prescricional previsto no art. 168 do CTN, este deve ser suspenso.

14. Dito de outra forma, a primeira DCOMP transmitida pela Recorrente – considerada tempestiva pelo Despacho Decisório – deve ser interpretada como PER para fins de suspensão do prazo prescricional previsto no art. 168 do CTN, pois, **assim como o PER, a DCOMP tem por finalidade comunicar a União sobre a existência de um crédito, demonstrando sua natureza e valores**. Portanto, **pelo princípio da instrumentalidade das formas**, a primeira DCOMP transmitida (acatada pelo Despacho Decisório), deve ser recepcionada como PER e suspender o transcurso do prazo prescricional.

15. Neste sentido, transportando essas considerações ao caso concreto, o reconhecimento integral do Saldo Negativo de IRPJ, apurado no terceiro trimestre de 2004, informado em DCOMP apresentada tempestivamente, antes do fim do prazo decadencial previsto no art. 168 do CTN, deve ser estendida às demais compensações transmitidas posteriormente, haja vista que já houve a análise e deferimento do crédito em questão.

16. Assim, verifica-se que o presente caso se trata, por óbvio, de **mero erro de preenchimento (erro de fato) do programa PER/DCOMP, inexistência de ordem meramente formal. Com efeito, ao invés de transmitir um PER, a Recorrente transmitiu várias DCOMP, o que demonstra o erro formal cometido**. Além disso, cabe ressaltar que a DCOMP transmitida tempestivamente foi preenchida com todas as informações necessárias para a formação do crédito em questão, como se um PER fosse.

17. Esse erro de fato, à luz do **princípio da verdade material** (artigos 3º e 142 do CTN e artigo 214 do Código Civil), a DRJ jamais poderia afastar o fato de que ocorreu a transmissão da DCOMP, em que houve o reconhecimento do direito creditório em questão, antes do encerramento do prazo decadencial previsto no art. 168 do CTN, subsistindo, portanto, a possibilidade de utilização do Saldo Negativo de IRPJ para homologação das demais DCOMPs declaradas.

18. Neste sentido, os meros erros de preenchimento em declarações devem ser desconsiderados para que se privilegie a verdade material, na medida em que as obrigações tributárias são *ex lege* (artigos 3º e 142 do CTN, e artigo 214 do Código Civil). (...)

21. Com efeito, a Fiscalização e a DRJ não podem se valer de critérios formais – ausência de transmissão de PER – para se furtar à homologação das demais compensações pleiteadas, tendo em vista que efetivamente houve a transmissão da primeira DCOMP, cujos efeitos são idênticos ao de PER, anteriormente ao encerramento do prazo decadencial. Isto é, a substância é superior à forma e deve ser levada em consideração para concretização do princípio da verdade material.

22. A jurisprudência mais recente do CARF é pacífica no sentido de que o direito creditório dos Contribuintes, desde que comprovado por meio de documentos hábeis e idôneos, deve ser reconhecido independentemente de ter havido um erro formal no preenchimento do PER/DCOMP. (...)

23. Inclusive, em recente acórdão proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF, em processo de relatoria do Ilustre Conselheiro Presidente Fernando Brasil de Oliveira Pinto, a Turma, por unanimidade de votos, entendeu que sendo possível averiguar a ocorrência de erro alegado, deve ser analisado o seu direito creditório, tendo em vista que o mero erro formal de preenchimento de declarações (no caso do acórdão mencionado, a DCTF) não pode obstar o aproveitamento do crédito efetivamente existente, sob pena de preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal, além de permitir um indevido enriquecimento ilícito por parte do Estado. (...)

24. Vale mencionar, inclusive, que o Tribunal Regional Federal (“TRF”) da 4ª Região possui decisões favoráveis ao contribuinte, que corroboram com tal entendimento, sob o argumento de que erros formais “não podem implicar sanções desproporcionais e irrazoáveis ao contribuinte”, quando for verificada a boa-fé e a ausência de prejuízo ao Fisco, como ocorre no caso em tela. (...)

25. Como se observa do julgado acima, o caso concreto tratou de situação semelhante ao presente caso, por ter o contribuinte deixado de observar o procedimento eletrônico do programa PER/DCOMP, de modo que o TRF se posicionou de forma semelhante ao CARF: eventual erro formal não pode prevalecer sobre o crédito.

26. A partir desses julgados, observa-se que o direito creditório devidamente reconhecido pela Autoridade Fiscal, informado somente em DCOMP, como ocorrido no presente caso em relação ao Saldo Negativo de IRPJ, não poderia ter sido desconsiderado pela Autoridade Fiscal para não homologação das compensações declaradas, haja vista que o seu pleito ocorreu antes do prazo decadencial, devendo ser recepcionada para todos os efeitos como se PER fosse.

27. Aliás, o princípio da verdade material dá origem ao princípio da instrumentalidade das formas, pelo qual as formalidades devem ser deixadas de lado quando não prejudicam o andamento do processo, como ocorre no presente caso.

28. Por esse princípio, deve-se desconsiderar a eventual ausência na instrumentalização do pedido de restituição caso a finalidade do ato tenha sido atingida e desde que o equívoco na forma adotada não tenha causa prejuízo às partes. Tanto é assim que a legislação admite a apresentação de declaração de compensação por meio de sistemas eletrônicos e papel. Caso a forma fosse tão importante, a legislação teria elegido tão somente um meio.

29. Nesse sentido, o CARF, inclusive, já reconheceu a necessidade de o Fisco se atentar ao Princípio da Instrumentalidade das Formas, decorrente do Princípio da Verdade Material. (...)

30. Dessa forma, aplicando-se os princípios da verdade material e da instrumentalidade de formas ao presente caso, forçoso concluir que deveria a Autoridade Administrativa ter homologado integralmente as compensações pleiteadas, tendo em vista o reconhecimento do direito creditório pleiteado tempestivamente.

31. Em caso semelhante ao da Recorrente, o CARF entendeu que, uma vez verificada a higidez do direito creditório, o Fisco tem o dever de proceder com a compensação requerida, sob pena de limitação do crédito do sujeito passivo, sem respaldo legal. (...)

34. Trazendo as conclusões da decisão ao caso concreto, caso haja uma decisão desfavorável, é certo que a Recorrente estaria impossibilitada de solicitar um novo PER via programa PER/DCOMP, em virtude das limitações do próprio programa, que não aceitaria um PER de crédito apurado, atualmente, há mais de 5 anos. Quer dizer, o direito à restituição da Recorrente continuaria sendo tolhido, motivo pelo qual a única conclusão razoável é a aceitação e análise do pedido de restituição em discussão nestes autos.

35. Diante do exposto, tendo em vista que o direito creditório em questão foi pleiteado anteriormente ao fim do prazo prescricional previsto no art. 168 do CTN, sendo comprovadamente reconhecido pela DRJ e pela Autoridade Fiscal, deve ser reformado a decisão da DRJ em questão, para que seja reconhecido o direito creditório pleiteado e, consequentemente, homologadas integralmente as compensações efetuadas.

III – DO PEDIDO

36. Diante do exposto, a Recorrente requer seja dado provimento ao presente Recurso Voluntário, para que seja reformado o acórdão recorrido, sendo integralmente homologadas as compensações apresentadas, como medida de Direito e Justiça”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, trata-se de processo em que se discute a compensação (PER/DCOMP nº 34351.97995.200607.1.3.02-1670) de crédito relativo a saldo negativo de IRPJ, apurado no 3º trimestre de 2004, no valor de R\$ 92.482,63, sua utilização para quitação por compensação de débitos apurados pela Recorrente e restituição do saldo remanescente, se houver.

De acordo com o despacho decisório, parte do direito creditório em discussão, no valor de R\$ 63.355,58, não foi utilizado dentro do prazo legal de cinco anos previsto no art. 168 do CTN, razão pela qual as compensações declaradas em um conjunto de Per/Dcomp, transmitidos a partir de 22/10/2009, não foram homologadas. Da mesma forma não foi reconhecido saldo a ser restituído para o pedido formalizado pelo Per/Dcomp nº 42194.09752.281209.1.2.02-4036, apresentado em 28/12/2009.

Por sua vez, a DRJ entendeu estar correta a decisão da autoridade fiscal ao não homologar a compensação das declarações apresentadas após 30/09/2009, por já terem transcorrido cinco anos da constituição do crédito e, na data de transmissão dos documentos, estar esgotado o prazo para utilização do crédito de saldo negativo apurado, considerando que o crédito se refere ao saldo negativo de IRPJ apurado no encerramento do 3º trimestre de 2004.

Para melhor compreensão, segue trecho do acórdão de piso:

“Mérito

A controvérsia que aqui se apresenta não diz respeito ao reconhecimento do valor do crédito apurado, pois no despacho decisório é clara a confirmação integral das parcelas de composição informadas e, conseqüentemente, do valor do saldo negativo.

O que se discute é se houve, por parte da interessada, transmissão de declarações de compensação em tempo hábil para aproveitamento do referido crédito.

Assim dispõe o CTN:

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

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

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

[.....]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;

E a Instrução Normativa RFB nº 900, vigente à época da transmissão das declarações de compensação não homologadas e de emissão do despacho decisório, assim normatiza:

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

[.....]

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

I - o pedido não tenha sido indeferido, mesmo que por decisão administrativa não definitiva, pela autoridade competente da RFB; e II - se deferido o pedido, ainda não tenha sido emitida a ordem de pagamento do crédito.

[.....]

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

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

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

Por sua vez, na declaração de compensação o contribuinte afirma (declara) que, tendo apurado determinado crédito líquido e certo, ele é suficiente para quitação dos débitos por ele indicados. Os efeitos de tal declaração estão estabelecidos no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996:

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[.....]

§ 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.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Os efeitos da transmissão da declaração de compensação, conforme se extrai dos artigos transcritos acima, são relativos ao crédito tributário, que corresponde aos débitos compensados: extinção sob condição resolutória, confissão de dívida e a previsão de que, diante do silêncio da autoridade fiscal no prazo de cinco anos, a compensação estará homologada.

Sobre o tema, assim consta do Parecer Normativo Cosit Nº 11, de 19/12/2014:

12. Um último aspecto a ser analisado é em relação à situação em que o crédito do contribuinte é de um valor que demanda diversas Dcomp ao longo do tempo, quer dizer, tem um crédito, mas não o débito naquele valor para proceder à compensação em um único procedimento.

12.1. Segundo o art. 368 do Código Civil, “se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem” (grifou-se). Não obstante a compensação de crédito tributário possuir regra-matriz distinta daquela do Código Civil, o conceito teórico da compensação aplica-se ao tributário, e neste fica evidente que ela é no valor exato em que há o encontro de contas.

12.2. No caso de crédito decorrente de ação judicial, pode ocorrer a situação de um sujeito ter um débito em valor igual ou superior ao seu crédito, o que permite realizar a compensação em um único procedimento, ou o contrário, ter um crédito superior ao débito que vai demandar diversos procedimentos de compensação.

12.3. Nesse último caso, o prazo prescricional para apresentar a Dcomp apenas é interrompido com a efetiva apresentação da Dcomp que extingue aquele valor. Por exemplo, se o sujeito passivo tiver de proceder a cinco compensações para ter o seu crédito com o Fisco quitado, o prazo da primeira Dcomp apenas é interrompido no valor nela declarado. Para o restante do seu crédito, o sujeito passivo continua tendo o prazo prescricional correndo contra si. Conforme decidido pelo CARF, “nos casos em que não existe pedido de restituição e sim pedido (sic) de compensação, envolvendo parte do crédito, em relação ao saldo não há interrupção da prescrição.” (4ª Câmara, 2ª Turma, Acórdão nº 1402-001.790, 27 de agosto de 2014). Ressalte-se que não obstante o acórdão falar equivocadamente em pedido de compensação, claro está pelo seu teor que se trata da Declaração de Compensação.

12.4. Note-se que tal raciocínio decorre da sistemática da Declaração de Compensação, em que o contribuinte já procede à compensação, tem seu benefício econômico imediato e a RFB a homologa ou não. O raciocínio de que uma primeira compensação já interromperia o prazo prescricional para o saldo iria de encontro a essa sistemática, pois somente seria possível se o procedimento de compensação tributária fosse realizado mediante pedido e dependesse do deferimento da autoridade fiscal.

Embora o citado parecer tenha por objeto a análise de compensação de crédito decorrente de ação judicial, as conclusões apresentadas, em especial os tópicos 12.3 e 12.4, são comuns a todas as compensações declaradas.

Estabelecidas as diferenças entre os efeitos da apresentação de um pedido de restituição e uma declaração de compensação, passo à análise do caso concreto.

O documento com detalhamento do saldo negativo, que o contribuinte alega ser suficiente para dar respaldo ao aproveitamento do crédito além do prazo de cinco anos estabelecido pelo CTN, é uma declaração de compensação. Tal documento é hábil para afastar a extinção do direito de aproveitamento do crédito apenas no limite dos débitos nela compensados, não surtindo qualquer efeito em relação ao saldo remanescente do crédito apurado.

Considerando que o crédito se refere ao saldo negativo de IRPJ apurado no encerramento do 3º trimestre de 2004, considero que está correta a decisão da autoridade fiscal ao não homologar a compensação das declarações apresentadas após 30/09/2009, por já terem transcorrido cinco anos da constituição do crédito e, na data de transmissão dos documentos, estar esgotado o prazo para utilização do crédito de saldo negativo apurado.

Segundo afirmativa do contribuinte, julgamentos proferidos pela DRJ e CARF teriam firmado o entendimento de que “*é inaplicável o decurso de prazo de 5 anos para apresentação de Pedido de Restituição, utilização do crédito (compensações) e aferição por parte do Fisco*”, respaldando essa afirmação em ementas e trechos de acórdãos reproduzidos na peça contestatória.

Cabe ressaltar que as decisões dos Conselhos de Contribuintes são úteis como forma de ilustrar e reforçar a argumentação apresentada; porém, sem eficácia normativa para a Administração quando se referir a ação da qual o contribuinte não seja participante. Tais decisões produzem efeito apenas *inter partes* nos processos em que exaradas e, embora úteis para formar o convencimento do julgador administrativo, não vinculam as decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento da RFB.

Feita tal ressalva, pesquisa no site do CARF mostra que não se confirma a alegada “firmeza de entendimento” em favor da tese defendida pela interessada, sendo encontradas decisões em sentido oposto - mais recentes, inclusive, do que as colacionadas na manifestação de inconformidade – referendando o entendimento por mim acima exposto, como as que destaco: (...)

Sugere a interessada, ainda, que “a própria Autoridade Fiscal poderia de ofício (tratamento manual) recepcionar a Declaração de Compensação com o demonstrativo do crédito como Pedido de Restituição, recepcionar o Pedido de Restituição transmitido sob o n. 42194.09752.281209.1.2.02-4036 retroativamente, enfim, efetuar os ajustes necessários para homologação das compensações”, alegando que “a Declaração de Compensação com o demonstrativo de crédito equipara-se a Pedido de Restituição” e que “a correção de ofício pode ser uma simples alteração do tipo de documento de “Declaração de Compensação” para “Pedido de Restituição”, ou seja, é uma troca de nomenclatura que não alterará a essência do pedido formulado pela Requerente e reconhecido pela Administração Tributária”.

Reforço que, na legislação tributária federal, não há a figura do pedido de restituição cumulado com compensação. Como exposto anteriormente neste voto, a restituição e a compensação são institutos distintos, regidos por diferentes artigos do CTN (artigos 165 e 170, respectivamente). É por essa razão que, ao preencher um PER/DCOMP, uma das primeiras informações que o contribuinte precisa identificar é o tipo de documento que pretende formalizar, tendo dentre outras opções a possibilidade de transmitir um pedido de restituição ou uma declaração de compensação.

No presente caso, não se identifica qualquer erro cometido pelo contribuinte na apresentação dos PER/DCOMP que possa ser sanável por ato de ofício. Acatar a sugestão apresentada, portanto, seria considerar que a autoridade fiscal pudesse agir em substituição ao contribuinte, “transformando” o que originalmente seria declaração de compensação (confissão de dívida, instrumento hábil e suficiente para cobrança dos débitos indevidamente compensados) em pedido de restituição (recebimento do crédito por depósito em conta bancária), trazendo, por consequência, a alteração da natureza jurídica do documento apresentado. Não há dúvidas de que tal prerrogativa está muito além das atribuições legais conferidas à autoridade fiscal. Igualmente inaceitável a sugestão para “recepcionar o Pedido de Restituição transmitido sob o n. 42194.09752.281209.1.2.02-4036 retroativamente”, como se a autoridade fiscal, apenas em função do interesse e da vontade do contribuinte, pudesse alterar um ato perfeito por ele praticado.

Conclusão

Ante o exposto e o contido nos autos do presente processo administrativo, reconheço por tempestiva a manifestação de inconformidade e concluo pela sua improcedência, não merecendo reforma a decisão exarada no despacho decisório contestado”.

Por outro lado, a Recorrente aduz que a primeira Per/Dcomp transmitida pela Recorrente – considerada tempestiva pelo Despacho Decisório – deve ser interpretada como PER para fins de suspensão do prazo prescricional previsto no art. 168 do CTN, de forma que as compensações declaradas em um conjunto de Per/Dcomp, transmitidos a partir de 22/10/2009

sejam homologadas e reconhecido o saldo a ser restituído para o pedido formalizado pelo Per/Dcomp nº 42194.09752.281209.1.2.02-4036, apresentado em 28/12/2009.

Neste sentido, de acordo com a Recorrente, o reconhecimento integral do Saldo Negativo de IRPJ, apurado no terceiro trimestre de 2004, informado em DCOMP apresentada tempestivamente, antes do fim do prazo decadencial previsto no art. 168 do CTN, deve ser estendida às demais compensações transmitidas posteriormente, haja vista que já houve a análise e deferimento do crédito em questão.

Ademais, aduz que *“verifica-se que o presente caso se trata, por óbvio, de mero erro de preenchimento (erro de fato) do programa PER/DCOMP, inexistência de ordem meramente formal. Com efeito, ao invés de transmitir um PER, a Recorrente transmitiu várias DCOMP, o que demonstra o erro formal cometido. Além disso, cabe ressaltar que a DCOMP transmitida tempestivamente foi preenchida com todas as informações necessárias para a formação do crédito em questão, como se um PER fosse”*.

Contudo, em que pese a argumentação da Recorrente, não vejo razão para reforma da decisão de piso. Explico.

Inicialmente, vale a ressalva de que no âmbito federal, não há a figura do pedido de restituição cumulado com compensação. Como exposto no voto condutor do acórdão de piso, e voto, *“a restituição e a compensação são institutos distintos, regidos por diferentes artigos do CTN (artigos 165 e 170, respectivamente). É por essa razão que, ao preencher um PER/DCOMP, uma das primeiras informações que o contribuinte precisa identificar é o tipo de documento que pretende formalizar, tendo dentre outras opções a possibilidade de transmitir um pedido de restituição ou uma declaração de compensação”*.

Outrossim, os efeitos da transmissão da declaração de compensação, conforme se extrai dos artigos transcritos acima, são relativos ao crédito tributário, que corresponde aos débitos compensados: extinção sob condição resolutória, confissão de dívida e a previsão de que, diante do silêncio da autoridade fiscal no prazo de cinco anos, a compensação estará homologada.

Destarte, o cerne da discussão refere-se à seguinte questão: houve, por parte da Recorrente, a transmissão de declarações de compensação em tempo hábil para aproveitamento do referido crédito ou já teria ocorrido a prescrição para tanto.

Sobre a prescrição tem-se que se trata da perda do direito de ação em que o direito material torna-se inexigível. Em matéria tributária, é o prazo em que a Fazenda Pública tem para impulsionar a cobrança dos débitos tributários contra o sujeito passivo. Somente a partir da data em que a Recorrente é notificada do resultado da decisão definitiva em relação à matéria objeto da fase litigiosa regularmente instaurada no procedimento tem início a contagem do prazo prescricional (art. 42 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 174 do Código Tributário Nacional e Recurso Especial do STJ nº 955.950/SC). Ressalte-se que enquanto não há decisão definitiva, após instaurado a fase litigiosa no procedimento, os débitos confessados ficam com a exigibilidade suspensa e assim não estão alcançados pela prescrição (inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional e art. 14, art. 15, art. 16 e art. 42 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Especificamente, quanto à prescrição do direito de pleitear a compensação, o Código Tributário Nacional determina:

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; [...]

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; [...]

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

Por sua vez, a IN RFB nº 1.717/2017, vigente à art. 14, os saldos negativos de IRPJ poderão ser objeto de restituição ou compensação, nas seguintes hipóteses: [...]

II - de apuração trimestral, a partir do mês subsequente ao do trimestre de apuração; e”.

No caso em apreço, trata-se de saldo negativo do 3º trimestre do ano-calendário de 2004. O prazo prescricional do pedido de restituição/compensação começa em 1º de outubro de 2004 (art. 14 da IN RFB nº 1717, de 2017). O prazo final para entrega do Per/Dcomp seria setembro de 2009.

Desta maneira, todos os Per/Dcomp apresentados após essa data foram atingidos pela prescrição. Conclui-se, pois, que os Per/Dcomp apresentados no período de 22/10/2009 a 15/03/2011, foram alcançados pela prescrição e não podem ser considerados pra fins de reconhecimento de crédito tributário, ainda que este gozasse de liquidez e certeza.

Neste contexto, levando em conta que o crédito, em discussão, se refere ao saldo negativo de IRPJ apurado no encerramento do 3º trimestre de 2004, entendo estar correta a decisão recorrida ao não homologar a compensação das declarações apresentadas após 30/09/2009, por já terem transcorrido cinco anos da constituição do crédito e, na data de transmissão dos documentos, estar esgotado o prazo para utilização do crédito de saldo negativo apurado.

No tocante à alegação de suposta ocorrência de erro de fato por parte da Recorrente no preenchimento das declarações de compensação, em sentir não há como prosperar. O erro de fato é aquele que se situa no conhecimento e compreensão das características da situação fática tais como inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos. Por inexatidão material entendem-se os pequenos erros involuntários, desvinculados da vontade do agente, cuja correção não inove o teor do ato formalizado, tais como a escrita errônea, o equívoco de datas, os erros ortográficos e de digitação. Diferentemente, o erro de direito, que não é escusável, diz respeito à norma jurídica disciplinadora e aos parâmetros previstos nas normas de regência da matéria. O conceito normativo de erro material no âmbito tributário abrange a inexatidão quanto a aspectos objetivos não resultantes de entendimento jurídico tais como um cálculo errado, a ausência de palavras, a digitação errônea, e hipóteses similares.

Nesta toada, a Administração Tributária tem o poder/dever de revisar de ofício o procedimento quando se comprove erro de fato quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. A este poder/dever corresponde o direito de a Recorrente retificar e ver retificada de ofício a informação fornecida com erro de fato, desde que devidamente comprovado. Somente podem ser corrigidas de ofício ou a pedido do sujeito passivo as informações declaradas a RFB no caso de verificada circunstância objetiva de inexatidão material e mediante a necessária comprovação do erro em que se funde (incisos I e III do art. 145 e inciso IV do art. 149 do Código Tributário Nacional e art. 32 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Porém, não constato qualquer erro de fato, no presente caso, como quis fazer parecer a Recorrente.

Neste ponto, também adoto o entendimento exposto na decisão recorrida:

“No presente caso, não se identifica qualquer erro cometido pelo contribuinte na apresentação dos PER/DCOMP que possa ser sanável por ato de ofício. Acatar a sugestão apresentada, portanto, seria considerar que a autoridade fiscal pudesse agir em substituição ao contribuinte, “transformando” o que originalmente seria declaração de compensação (confissão de dívida, instrumento hábil e suficiente para cobrança dos débitos indevidamente compensados) em pedido de restituição (recebimento do crédito por depósito em conta bancária), trazendo, por consequência, a alteração da natureza jurídica do documento apresentado. Não há dúvidas de que tal prerrogativa está muito além das atribuições legais conferidas à autoridade fiscal. Igualmente inaceitável a sugestão para “*recepcionar o Pedido de Restituição transmitido sob o n. 42194.09752.281209.1.2.02-4036 retroativamente*”, como se a autoridade fiscal, apenas em função do interesse e da vontade do contribuinte, pudesse alterar um ato perfeito por ele praticado”.

Por fim, no que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional).

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário em apreço, mantendo integralmente o acórdão de piso.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça