



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10680.721181/2013-86
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-013.056 – CSRF / 3ª Turma
Sessão de 17 de março de 2022
Recorrente APERAM INOX AMERICA DO SUL S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/02/1999 a 30/11/2002

PER/DCOMP. CRÉDITOS. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. REAPURAÇÃO DA ESCRITA FISCAL. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA

Para fazer jus à compensação pleiteada, o Contribuinte deve comprovar a existência do crédito reclamado à RFB. Cabe ao Contribuinte demonstrar a existência e a liquidez dos créditos indicados como compensáveis. Incumbe à empresa manter documentação que respalde todos os lançamentos contábeis e fiscais efetuados e que serviram de base para os valores informados nas Declarações de Compensação apresentadas.

Cabe ao contribuinte esse ônus, apresentando os documentos que serviram de base aos valores apontados nas Declarações apresentadas, não havendo que se falar em prazo prescricional para a manutenção desses documentos

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e no mérito, em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo da Costa Possas, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Adriana Gomes Rego (Presidente). Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interpostos pelo Contribuinte, contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3301-007.503**, de 29/01/2020 (fls. 693/711), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do PER/DCOMP

Trata-se o presente processo de **Declarações de Compensação**, transmitida em 08/07/2010 (data de transmissão da primeira DCOMP, sendo que as demais estão relacionadas às fls. 160/161), com informação de crédito no valor de R\$ 24.062.333,46 e, do **Pedido Eletrônico de Restituição (PER)** n.º 02704.21538.080610.1.2.57-7463, de 08/06/2010 (fls. 39/40), no valor de R\$ 23.980.223,62, relativo a crédito de PIS pagos ou depositados dos períodos de apuração 02/99 a 11/2002, oriundo de decisão judicial final proferida na **Ação Rescisória (AR)** n.º **2005.01.00.070444-2/MG** (fls. 4/6).

O direito de crédito, se funda nessa Ação Rescisória proposta pela ACESITA S/A e outros, com o objetivo de rescindir Acórdão do TRF/1ª Região, que, a princípio, julgou improcedente o pedido, ao entendimento de que inexistiria inconstitucionalidade formal da Lei n.º 9.718, de 1998. Em seguida, a declaração de inconstitucionalidade, do §1º do art. 3º da Lei n.º 9.718, de 1998, foi acolhida pelo STF. Diante disso, as requerentes ajuizaram Ação Rescisória distribuída sob o n.º 2005.01.00070444-2/MG. O pedido foi julgado procedente e o Acórdão transitou em julgado em 10/07/2009. No que tange ao crédito em si, conclui-se, de acordo com a decisão judicial, que é devido o PIS apenas em relação às receitas próprias das atividades da empresa, deduzidas as vendas canceladas, devoluções e descontos incondicionais.

Ciente da decisão judicial, foi formalizado pelo Contribuinte em 09/10/2009 o Processo de Habilitação de crédito reconhecido judicialmente – **PAF n.º 15504.016760/2009-81**, nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30/12/2008, por meio do qual foi exarado o **Despacho Decisório n.º 1.070/2009**, com o **deferimento** do Pedido de Habilitação, em 18/12/2009 (fls. 26/30), o que permitiu ao Contribuinte a transmissão dos documentos.

Ao analisar o referido Pedido de Restituição (PER), a DRF/Belo Horizonte/MG, exarou o **Despacho Decisório n.º 1.784**, de 01/10/2013 (fls. 160/174), em que apurou que o crédito informado no processo de Habilitação perfazia o montante de R\$ 23.407.532,02, o qual corresponde à soma dos valores dos créditos mensais do PIS (fevereiro/99 a novembro/2002) atualizados até o mês 10/2009, dele deduzida a parcela também atualizada pela taxa Selic (R\$ 523.295,20) de parte dos depósitos devolvidos ao contribuinte naquilo que se referia à extensão da base de cálculo da PIS, contribuição incidente sobre as demais receitas, que não o faturamento (alargamento).

Cabe informar que, consta da Informação n.º 198, de 2012, da DRF/BHE (fls. 31/36), que também instrui outros processos da empresa, o Contribuinte protocolou em 29/11/2002, **requerimento de benefício previsto** no art. 21 da MP n.º 66/2002 e no art. 14 da MP n.º 75, de 2002, tendo, para tanto, desistido de Ação judicial no **MS 1999.38.00.009446-0**, que visava afastar a aplicabilidade da Lei n.º 9.718, de 1998, na parte que alargou a base de cálculo da COFINS e do PIS e aumentou a alíquota da COFINS de 2% para 3%. Embora foi integralmente deferido, mesmo assim a Contribuinte optou pelo depósito em juízo dos valores controvertidos, a partir de fevereiro/99. Nessa Informação n.º 198 (fl. 31), constata-se que a Contribuinte tinha 4 Ações judiciais em andamento: **1. MS 1999.38.00.009446-0**; **2. AR 2005.01.00.070444-2**; **3. Execução Fiscal 2007.38.00.037866-1** e **4. Embargos à Execução Fiscal 2008.38.00.004091-0**.

E, com base nas considerações tecidas no Despacho Decisório de fls. 160/174, conclui-se que a vista dos documentos apresentados, decidiu por **indeferir o Pedido de Restituição eletrônico** (PER) nº 02704.21538.080610.1.2.57-7463, reconhecendo-lhe o direito de utilização do crédito no valor de **R\$ 5.819.547,37** (em julho/2010) e **homologou parcialmente** as Compensações declaradas (até o limite desse crédito).

O principal fundamento para homologação parcial da compensação foi da impossibilidade de compensação dos créditos tributários oriundos de depósito judicial convertido em renda da União. De outro lado, a Fiscalização reconheceu o crédito oriundo de pagamentos realizados com DARF, mas parte destes crédito reconhecido foi imputado a débitos apurados pela própria Fiscalização. Isto porque realizou uma reapuração da base de cálculo do PIS (trazendo aos autos novas planilhas de cálculos), apurando valores diferentes daqueles que o Contribuinte informou no processo de Habilitação de crédito.

Em 17/10/2013, foi elaborado correção do valor deferido, conforme Despacho de fl. 222, consignando que o direito creditório reconhecido neste processo foi **de R\$ 6.375.810,17**, e não de R\$ 5.819.547,37 (em julho/2010), com os novos critérios adotados conforme **Despacho Decisório nº 1.784**, de 15/10/2013 (fls. 206/220), que substitui na íntegra, o de fls. 160/174.

Da Manifestação de Inconformidade e Decisão de 1ª Instância

Cientificada do Despacho Decisório, a Contribuinte apresenta sua Manifestação de Inconformidade de fls. 227/253. O Contribuinte aduziu e esclarece que:

- as empresas Acesita S/A, Acesita Energética e Ascipar (antigas denominações de Aperam Inox America do Sul S.A, Arcelor Mittal Bionergia Ltda. e **Aperam Inox Serviços Brasil Ltda.**) impetraram **Mandado de Segurança** (AMS nº 1999.01.00.118306-2/MG,) visando afastar a aplicabilidade da Lei nº 9.718, de 1998 na parte em que alargou a base de cálculo do PIS e COFINS e aumentou a alíquota da COFINS de 2% para 3%; o Tribunal deu provimento ao apelo da União e denegou a segurança concedida;

- foi interposto o **Recurso Extraordinário e posteriormente desistiram do recurso para poder aderir à anistia instituída pela Medida Provisória 66/2002**; como os valores devidos estavam sendo depositados em juízo, foi requerido a conversão dos valores referente ao período abrangido pela anistia, valendo tal conversão como efetivo pagamento, sendo que o saldo remanescente do benefício da anistia deveria ser levantado pelas impetrantes;

- para apurar o valor a ser convertido em renda, foi apresentada petição, demonstrando os cálculos formulados pela empresa; após intensa discussão quanto à certeza e atualização destes valores, em 14/12/2005, foi proferido Despacho ordenando a conversão em renda nos percentuais indicados pela empresa e pela União em concordância; importante registrar que a conversão em renda foi feita com a anuência da União Federal que, em conjunto com as impetrantes, conferiu os valores e base de cálculo informado em todas as declarações até então transmitidas e apurou o quanto seria devido a título de PIS e COFINS e deste montante descontou as benesses do parcelamento então aderido;

- em 2005 o STF decidiu a tese ali discutida e declarou a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições do PIS e da COFINS; diante disso, as requerentes ajuizaram Ação Rescisória distribuída sob o nº 2005.01.00070444-2; o pedido foi julgado procedente e o Acórdão transitou em julgado em 10/07/2009. As empresas formalizaram os pedidos de habilitação de crédito - art. 34,§3º, I, f, item 3 da IN 900/2008, que foi deferido;

- a primeira nulidade do Despacho, é o fundamento de não homologação pelo fato de que caberia CEF devolver os depósitos mediante ordem judicial. Tal argumento não tem amparo jurídico, já que não há mais depósito judicial à disposição do juízo, uma vez que foram convertidos em renda da União. O Despacho não apresentou qualquer fundamentação legal para o indeferimento da compensação e analisou situação diversa da que aqui se apresenta;

- não se pretende a compensação de depósitos judiciais e sim depósitos convertidos já transformados em pagamento definitivo da União; os valores depositados foram convertidos e, com a decisão da ação rescisória, tornaram-se indevidos;

- conforme se encontra demonstrado no Relatório Fiscal e planilhas foi feita uma nova apuração da base de cálculo de PIS e COFINS desconsiderando os valores apontados pela requerente e conforme esta nova apuração, a Fiscalização foi discricionariamente alocando os créditos passíveis de compensação.

- a fiscalização efetuou ilegal imputação de pagamentos, ou seja, diminuiu o valor imputado pela Contribuinte ao pagamento dos débitos indicados na DCOMP alocando-o para pagamento de débitos manifestamente decaídos; se a RFB entendia como devida a diferença de PIS e COFINS oriunda da reapuração da base de cálculo, deveria ter lançado de ofício este valor e não realizar uma imputação sobre um valor de crédito que já estava tomado por outro pedido de compensação. Nesta imputação não há o devido processo legal, contraditório, ampla defesa, Estado de direito; somente poderia questionar os resultados apresentados nas declarações fiscais dentro do prazo de que dispõe para a constituição do crédito tributário (prazo decadencial);

- na rescisória ao negar seguimento a apelação da Fazenda Nacional, prevaleceu a decisão da primeira instância que além de julgar inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS e julgou inconstitucional a majoração da alíquota da COFINS.

A **DRJ no Rio de Janeiro I (RJ)**, apreciou a Manifestação de Inconformidade que, em decisão consubstanciada no **Acórdão nº 12-66.728**, de 09/07/2014 (fls. 374/391), considerou **procedente em parte** a Manifestação apresentada, para reconhecer um crédito de PIS no valor de R\$ 6.671.113,59 (homologar as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido e INDEFERIR o Pedido de Restituição), por acolher os valores referentes os pagamentos oriundos de conversão em rendas de depósito judicial reconhecidos judicialmente. Nessa decisão assentou que:

- (i) a prova documental deverá ser apresentada na Manifestação de Inconformidade, precluindo o direito de a interessada fazê-lo em outro momento processual; (ii) considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada e (iii) não padece de nulidade o Despacho Decisório, proferido por autoridade competente, contra o qual o contribuinte pode exercer o contraditório e a ampla defesa;

- é dever da autoridade, ao analisar os valores informados em DCOMP para fins de decisão de homologação da DCOMP, investigar a exatidão do crédito apurado;

- que, a extinção do crédito tributário por conversão em renda de tributo depositado em valor indevido ou maior que o devido, gera, para o sujeito passivo, direito à restituição, podendo o indébito ser objeto de compensação, assim como dos acréscimos legais proporcionais nos termos dos arts. 165 e 167 do CTN.

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 477/491, no qual reitera as alegações apostas na Manifestação de

Inconformidade e reforça dois pontos principais: **1)** impossibilidade (existência de óbice) de reapuração da base de cálculo efetuada pela Fiscalização e de alteração dos valores apontados pela empresa em sua DCTF (em valores superiores) e, **2)** necessidade de reconhecimento dos valores pagos ou convertidos em renda na composição do saldo a restituir; e 3) quanto aos valores (depósito judicial) e competências em litígio (indébito de fev/99 e 07 e 08/2001).

Ao final, requer que o julgamento seja convertido em diligência, a fim de que a Unidade de origem, verifique a documentação apresentada como prova de seu direito de crédito.

Resolução/Conversão em Diligência

Os autos vieram ao CARF e a Turma decidiu por converter o julgamento em Diligência (**Resolução nº 3301-000.646**, de 21/05/2018 – fls. 535/546) para que a unidade de origem verificasse se foram computados no saldo a restituir do contribuinte, os valores pagos nas competências de fevereiro/99, agosto e julho de 2001, indicados no recurso voluntário.

A diligência foi cumprida, conforme relatório acostado nas fls. 551/554. A diligência reconheceu alguns créditos que não tinham sido computados pela DRJ. Cientificada, a empresa insurgiu-se contra o resultado do procedimento fiscal, nos termos da Manifestação de fls. 561/609. Em sentido contrário, a empresa apontou outros valores como corretos para os períodos de 02/99, 07/2001 e 08/2001, além dos reconhecidos na diligência.

Os autos retornaram ao CARF e em virtude da manifestação da empresa, o julgamento foi novamente convertido em diligência (**Resolução nº 3301-001.038**, de 30/01/2019 – fls. 614/627), para que a Fiscalização se manifestasse sobre as alegações do contribuinte, nas e fls. 561/567, dentre outros tópicos, apontasse o montante de créditos remanescentes a que o contribuinte faz jus, após a análise do item (i), em soma ao já reconhecido na diligência anterior.

A nova diligência reviu parte dos cálculos da anterior e construiu planilhas dos demonstrativos finais dos valores a que tem direito o contribuinte (fls. 631/639). Outrossim, a Contribuinte não concordando, contestou o resultado da diligência, nos termos expressos na Petição de fls. 645/655.

Acórdão/CARF

O processo retornou ao CARF para julgamento do Recurso Voluntário e foi submetido a apreciação da Turma julgadora, que exara a decisão consubstanciada no **Acórdão nº 3301-007.503**, de 29/01/2020 (fls. 693/711), proferida pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da Terceira Seção de julgamento do CARF, que deu parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer o direito creditório da empresa em relação ao montante identificado na Diligência Fiscal consubstanciada pela Fiscalização às fls. 631/639.

Nessa decisão a Turma assentou que: (i) é dever da autoridade, ao analisar os valores informados em DCOMP para fins de decisão de homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo, e (ii) para fazer jus à compensação pleiteada, o contribuinte deve comprovar a existência do crédito reclamado à RFB e, (iii) acolher o resultado de Diligência fiscal que identificou o saldo de créditos a restituir.

Embargos de Declaração

Notificada do **Acórdão nº 3301-007.503**, houve apresentação de Embargos de Declaração por parte do Contribuinte (fls. 722/735), suscitando que houve contradições no julgado. No entanto, os Embargos foram analisados e rejeitados pelo Presidente da Turma em Despacho de Admissibilidade de Embargos (fls. 808/812).

Recurso Especial do Contribuinte

Notificada do **Acórdão n.º 3301-007.503** e do Despacho em Embargos, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de fls. 820/842, apontando divergência com relação às seguintes matérias: **(i) à impossibilidade de reapuração da base de cálculo, bem como a impossibilidade de alteração dos valores indicados na DCTF e (ii) ao afastamento das conclusões alcançadas pelas diligências fiscais, que se configuram como *reformatio in pejus*.**

No Exame de Admissibilidade do Recurso Especial, concluiu-se que, cotejando os arestos confrontados, com relação à primeira matéria, firmou convicção de que os paradigmas apresentados (Acórdãos n.º 3402-005.972 e 108-09.643), não demonstrariam divergência acerca da possibilidade de recomposição da escrita (e “acertamento” do crédito a partir do ajuste do débito), independentemente de lançamento. Por outro lado, com relação à segunda matéria, considerou que, em razão da ausência de similitude, não seria possível extrair divergência interpretativa do paradigma n.º 3402-002.317.

Com os fundamentos do Despacho de Exame de Admissibilidade do Recurso Especial – 3ª Seção de julgamento, de 01/06/2021, exarado pela Presidente da 3ª Câmara da 3ª Seção do CARF (fls. 1.044/1.050), **negou seguimento** ao Recurso Especial do Contribuinte.

Agravo

Não concordando com o Despacho acima, o Contribuinte apresentou o Agravo de fls. 1.069/1.081, requerendo a reforma do Despacho do Presidente da 3ª Câmara e o total seguimento do Recurso Especial interposto.

Com relação à primeira matéria (i), apresentou os paradigmas de n.º 3402-005.972 e 108-09.643, afirmando que, No **Acórdão recorrido**, o Colegiado entendeu que a reapuração prescindiria de lançamento (Auto de Infração) e, com base nessa premissa, afastaria a decadência. Já nos **Acórdãos paradigmas** assentariam o entendimento de que o lançamento seria procedimento imprescindível.

No exame de Agravo, concluiu que no recorrido decidiu que a recomposição da escrituração não se confundiria com a constituição de crédito tributário pelo lançamento. A primeira (recomposição), visaria a apuração do saldo credor correto, enquanto que a segunda (lançamento), a imposição de débito.

Já o paradigma de n.º 3402-005.972, de 28/11/2018, que envolve litígio do mesmo contribuinte, adotou o seguinte entendimento acerca da possibilidade de se anular créditos por conta da reapuração da base de cálculo, conforme ementa:

COFINS. COMPENSAÇÃO. ANULAÇÃO DE CRÉDITOS EM RAZÃO DA REAPURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO DEVIDO. IMPOSSIBILIDADE. A homologação da compensação tem por objetivo apurar a certeza e liquidez do crédito devido. Na hipótese da base de cálculo apontada em DCTF ser inferior ao supostamente devido, **é dever do fisco efetuar o lançamento do débito**, nos termos do art. 142 do CTN, o que deve ser realizado dentro do prazo decadencial para esse fim. (Grifei)

Confira-se adicionalmente os seguintes trechos do seu voto condutor:

18. Convém mais uma vez frisar: se a fiscalização apura que o débito apontado é inferior ao devido, é seu dever lançar a diferença e cobrá-la pelas vias próprias, **mas jamais promover o “acertamento” do crédito vindicado do contribuinte, por absoluta carência de amparo legal para tanto, o que, inclusive, assemelha a conduta fiscal e de uma autotutela**. E tudo isso porque, em suma, o procedimento de

homologação do pedido de compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito. (Grifei)

Nesse mesmo sentido decidiu o Acórdão paradigma n.º 108-09.643.

Assim, no Exame de Agravo, concluiu-se que, a comparação dos trechos dos Acórdãos evidencia a **necessidade de se reconhecer a divergência** nesta primeira matéria.

Entretanto, não se identificou como reformar o Despacho da 3ª Câmara com relação à segunda matéria, pois o paradigma não enfrentou as razões que levaram o Acórdão recorrido a afastar a alegada vedação.

Desta forma, com os fundamentos do Despacho em Agravo – CSRF / 3ª Turma, de 06/09/2021, exarado pela Presidente da CSRF (fls. 1.101/1.111), rejeitou o Agravo relativamente à segunda matéria e, acolheu o Agravo e **DEU seguimento** ao Recurso Especial relativamente à primeira matéria: "**Impossibilidade de reapuração da base de cálculo, bem como a impossibilidade de alteração dos valores indicados na DCTF**".

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Regularmente notificada do Acórdão n.º **3301-007.503**, do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte que foi negado seguimento e do Agravo que deu parcial seguimento ao recurso, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 1.119/1.122, requerendo que seja improvido o Recurso Especial de Divergência interposto pela Contribuinte.

Alega que, há que se reconhecer ao Fisco o direito à investigação, para, a qualquer tempo, efetuar a apuração da base de cálculo, desde que essa alteração implique tão somente a redução ou mesmo a anulação do crédito postulado pelo sujeito passivo. Garantindo-se assim a comprovação da liquidez e certeza do crédito para fins de compensação.

O processo, então, foi sorteado para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, conforme consta do Despacho de Agravo - 3ª Turma, que foi acolhido pela Presidente da CSRF / 3ª Turma, de 06/09/2021, às fls. 1.101/1.111, com os quais concordo e cujos fundamentos adoto neste presente voto.

Portanto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

Mérito

Para análise do mérito, se faz necessária a delimitação do litígio. No presente caso, cinge-se a controvérsia sobre "**Impossibilidade de reapuração da base de cálculo, bem como a impossibilidade de alteração dos valores indicados na DCTF**".

A Contribuinte argumenta no especial que (fl. 827), “(...) A planilha deixa evidente que a Fiscalização – com a aquiescência da DRJ e do CARF – lançou valores da contribuição acima do que a empresa havia declarado em DCTF, portanto, agiu conforme o art. 142 do CTN, mas sem o ato do lançamento e após o período decadencial! Em suma, reduzir ou anular o crédito indicado pelo Contribuinte com base em uma reapuração da base de cálculo é um procedimento idêntico ao de apurar tributo a pagar e utilizar o crédito reconhecido para quitá-lo - este último procedimento, como demonstrado já foi corretamente afastado pelo Acórdão recorrido. Para este procedimento, como também já reconhecido no Acórdão combatido, a lei (art. 142, CTN1) exige o correto e privativo lançamento”.

Pois bem. Como é cediço, nos termos do Art. 170 do CTN, havendo Pedido de Compensação, é dever da Administração Tributária verificar a existência de **crédito líquido e certo** apurado pelo Contribuinte. Nesse espeque, na hipótese dos autos, o Fisco não pode deixar de apurar a existência dos saldos devedores informados pelo Contribuinte, sob pena de violação à norma que prevê como requisito da compensação a **certeza** quanto à existência do crédito compensável e a **liquidez** quanto ao seu valor.

Também resta claro que, como se trata de Declaração de Compensação, o ônus da prova cabe a quem pleiteia o direito à compensação, no caso, cabe ao Contribuinte demonstrar a existência da liquidez dos créditos indicados como compensáveis. Por conta disso, incumbe à empresa manter documentação que respalde todos os lançamentos contábeis e fiscais efetuados e que serviram de base para os valores informados nas Declarações de Compensação apresentadas, não havendo, nesses casos, que se falar em prazo prescricional para a manutenção desses documentos.

Importa ressaltar que não há óbice ao procedimento fiscal adotado de reapuração da base de cálculo dos créditos apurados pelo sujeito Passivo, como alegado pelo Contribuinte.

Primeiramente, é certo que existem diferenças técnicas claras entre a reescrituração de livro fiscal e constituição do crédito tributário pelo lançamento. Passo a explicar.

Como dito alhures, sendo cabível e necessária a verificação da liquidez e certeza do crédito postulado por ocasião da análise de direito creditório em Pedido de Restituição ou em Compensação Declarada pelo Contribuinte, é possível efetuar a apuração da base de cálculo, desde que essa alteração implique tão somente em **redução ou mesmo a anulação do crédito postulado** pelo sujeito passivo.

E mais, se tal apuração implicar em valor devido remanescente, aí será necessário o fazer mediante o lançamento de ofício.

A recomposição da escrituração fiscal decorre da identificação de créditos ilegítimos utilizados pelo Contribuinte na sua escrita fiscal ou erros na apuração da base de cálculo. Já a constituição do crédito tributário refere-se à exigibilidade do pagamento do saldo devedor do tributo, que não espontaneamente pago ou compensado (DCOMP) ou confessado (mediante DCTF).

No caso desses autos, como bem registrado pela decisão da DRJ, o período a ser lançado já foi atingido pela decadência.. Contudo, **não houve lançamento** ou cobrança do débito apurado. Confira-se trecho reproduzido (DRJ):

“(...) Portanto, tem razão a interessada quando alega que os débitos foram alcançados pela decadência, contudo, somente decaiu o valor que não foi confessado, recolhido ou

lançado e no caso em análise a alteração implicou apenas em redução ou anulação do crédito pleiteado, não houve lançamento ou cobrança do débito apurado”.

“(…) Nos casos dos débitos dos períodos subsequentes estes deveriam ser objeto de lançamento de ofício, o que não é possível em virtude do transcurso do prazo decadencial. O recálculo do valor a restituir será efetuado na parte final deste voto”.

Retornando ao tema, não se pode concluir que o Fisco deva aprovar a apuração do Contribuinte demonstrada nas Declarações apresentadas, e decidir pela homologação da compensação, sem a verificação prévia da liquidez e certeza do indébito tributário que lhe dá suporte. O princípio da verdade material não se resume à análise das provas trazidas aos autos pelas partes, com o fito de descobrir a verdade dos fatos, mas vai além, não se podendo proibir a Fiscalização de verificar a efetiva existência dos créditos pleiteados em razão da reapuração da base de cálculo para fins de apuração da certeza e liquidez do crédito.

Para tal procedimento não há restrição temporal ao poder de investigação do Fisco, até mesmo porque a iniciativa de suscitar o direito creditório é sempre do Contribuinte, ao declarar a compensação promovida. E, dentro do prazo para homologação determinado no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430, de 1996, não há que se falar em decadência do direito de se aferir o pleito de compensação, que exige o cumprimento dos requisitos de liquidez e certeza do crédito informado pelo Sujeito Passivo.

De outro lado, a constituição do crédito tributário pelo lançamento é que deve se dar no prazo de 5 anos. Dessa forma, se da reescrita fiscal resultar a apuração de saldos devedores, estes serão passíveis de exigência, mediante lançamento de ofício, se relativos aos últimos cinco anos, contados pela regra do art. 150, §4º do CTN (quando ocorre pagamento antecipado, mesmo que parcial - tratado pelo STJ, no REsp nº 973.733/SC, julgado na sistemática dos recursos repetitivos) ou do art. 173, I, do CTN (inexistindo pagamento ou ocorrendo dolo, fraude ou simulação), conforme o caso.

Concluindo, a decadência opera-se em relação ao crédito tributário decorrente da existência de saldo devedor e não em relação à reescrita fiscal a ser aferida pelo Fisco.

Por fim, não assiste razão também a alegação de que a reapuração da base de cálculo feriria os princípios do devido processo legal, contraditório, ampla defesa e do estado de direito, já que o Contribuinte pode se defender da nova apuração, inclusive dos valores apurados. A reapuração da base de cálculo é a constatação da certeza e liquidez do crédito pleiteado, sendo possível o Sujeito Passivo contestá-la mediante apresentação de Manifestação de Inconformidade e no seu Recurso Voluntário, como ocorre no presente caso.

Conclusão

Ante ao acima exposto, conheço do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte e, no mérito para **negar-lhe provimento**, mantendo-se hígido os termos do Acórdão recorrido.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

