



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10768.017192/2002-45
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.702 – 1ª Turma
Sessão de 16 de março de 2017
Matéria IRPJ - COMPENSAÇÃO - SALDO NEGATIVO
Recorrente VALE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

ANALISE DO DIREITO CREDITÓRIO. TERMO DE INICIO.

O prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito utilizado em compensação somente se expira cinco anos depois de sua formalização em DCOMP.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Luís Flávio Neto - Relator

(documento assinado digitalmente)
André Mendes de Moura - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela **Vale S/A** (doravante “**contribuinte**” ou “**recorrente**”), em que é recorrida **Procuradoria da Fazenda Nacional** (doravante “**PFN**” ou “**recorrida**”), em face do **acórdão n. 1101-001.084** (doravante “**acórdão a quo**” ou “**acórdão recorrido**”), proferido pela 1ª Turma da 1ª Câmara desta 1ª Seção (doravante “**Turma a quo**”).

O acórdão *a quo* assim descreveu os fatos presentes no caso (**e-fls. 1459 e seg.**):

A contribuinte pleiteou restituição no valor atualizado de R\$ 81.592.181,61, correspondente ao IRRF retido sobre rendimentos de aplicações financeiras ao longo do ano- calendário 2001, no valor original de R\$ 70.716.052,70. Na mesma data (18/11/2002), apresentou DCOMP para utilização integral do valor atualizado em compensação. Embora a DIPJ daquele ano-calendário indicasse a apuração de saldo negativo no valor de R\$ 83.811.954,88, o crédito pretendido não foi reconhecido à contribuinte porque a compensação de prejuízos fiscais não observou o limite legal de 30%. Cientificada em 04/10/2007, a interessada alegou, em essência, que discute judicialmente o limite imposto à compensação de prejuízos fiscais e que depositou judicialmente os valores devidos.

O voto condutor da decisão recorrida traz a observação de que a DERAT/RJ confirmara a regularidade das retenções e do reconhecimento das correspondentes receitas, apontando como única irregularidade, naquele período, a inobservância do limite legal para compensação de prejuízos fiscais. Por sua vez, a ação judicial mencionada pela contribuinte jamais autorizara a compensação integral de prejuízos e inclusive transitou em julgado, em seu desfavor, em 10/08/2007. Diante deste contexto, a Turma Julgadora acolheu parcialmente a manifestação de inconformidade para reconhecer à interessada o direito creditório correspondente ao IRRF de R\$ 54.428.969,20 computado no saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001, este apurado mediante recomposição da apuração do sujeito passivo com a observância do limite legal de compensação de prejuízos fiscais. Consignou-se, ainda, que os depósitos judiciais apresentados com a defesa não foram acompanhados de memórias de cálculo para identificação dos valores depositados.

Imputado o crédito atualizado ao débito compensado, subsistiu saldo devedor de R\$ 20.798.238,73, que acrescido de multa e juros de mora foi cobrado da interessada.

A 9ª Turma da DRJ/RJ1, por meio do acórdão n. 12-24.426, julgou a manifestação de inconformidade parcialmente procedente, homologando, no limite do direito creditório reconhecido, a declaração de compensação de débitos próprios pleiteada pelo contribuinte (**e-fls. 1376 e seg.**). A decisão restou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

HOMOLOGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DEFERIMENTO ATÉ O LIMITE DO DIREITO CREDITÓRIO RECONHECIDO.

Homologa-se, no limite do direito creditório reconhecido, a declaração de compensação de débitos próprios pleiteada pelo contribuinte.

Rest/Ress. Def. em Parte - Comp. Homolog. em Parte

Nesse seguir, foi interposto recurso voluntário pelo contribuinte (**e-fls. 1419 e seg.**), ao qual foi negado provimento. O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO.

IRRF. CONVERSÃO EM SALDO NEGATIVO. As retenções de imposto de renda na fonte somente se convertem em indébito depois de confrontadas com o IRPJ devido no ajuste anual. APURAÇÃO INCORRETA DO IRPJ. EXCESSO DE COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS. REVISÃO. POSSIBILIDADE. O ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo interessado. ANALISE DO DIREITO CREDITÓRIO. TERMO DE INICIO. O prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito utilizado em compensação somente se expira cinco anos depois de sua formalização em DCOMP.

Cientificada das aludidas decisões, o recorrente interpôs recurso especial, arguindo divergência de interpretação quanto à **decadência relativa ao direito de o fisco questionar a compensação integral de prejuízos (e-fls. 1486 e seg.)**, o qual foi admitido integralmente por despacho (**e-fls. 1572 e seg.**). Em breve síntese, o recorrente alega em seu recurso que:

- “(...) a DIPJ referente ao ano-calendário de 2001, regularmente transmitida com todos os dados que corroboram o crédito objeto do Pedido de Compensação em questão, não foi, em momento algum, como se pode inferir da própria decisão recorrida, refutada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou tampouco foi formalizado, em relação ao referido ano-base, o competente auto de infração para a glosa da compensação integral de prejuízos, com o conseqüente lançamento do tributo tido por devido ou reformulação do saldo negativo e a desconsideração, para fins fiscais, do saldo prejuízo oriundo da aludida compensação integral”;

- “13. *In casu*, descuraram a d. Fiscalização e as autoridades julgadoras que o saldo de prejuízo fiscal utilizado como crédito foi declarado, a tempo e modo, na escrita fiscal do contribuinte, não tendo pesado sobre o mesmo qualquer revisão pelo Fisco no prazo legal, tornando-se, portanto, perfeitos e acabados, com eficácia bilateral”;

-
- “O que se observa, portanto, é que inviável a retificação de dados conformados em DIPJ mais de sete anos depois de sua efetivação, quando decorrido o prazo do contribuinte para retificar e o do Fisco para revisá-la. Reitera-se, o Fisco detém prazo de cinco anos para revisão do lançamento (artigo 150, §4º, CTN), quando paradigma, a impedir seja cobrada qualquer diferença em relação ao constituído pelo contribuinte”;
 - “É dizer, no caso de revisão de uma DIPJ (que, repise-se, deve ser feita no prazo de cinco anos), deveriam ainda ser observadas as normas de competência e procedimento próprio pré-estabelecidas, não sendo viável sua realização de forma extemporânea, tampouco por via transversa, tal como pretende a Fiscalização *in casu*, sem a utilização dos instrumentos próprios e por autoridade que não detém competência para o ato de revisão propriamente dito”.

A PFN apresentou contrarrazões, nas quais, em breve síntese, argumenta que **(e-fls. 1577 e seg.)**:

- “Ocorre que a circunstância de o Fisco não dispor mais de prazo para constituir eventual crédito tributário não afasta o fato absolutamente verdadeiro de que o contribuinte apresentou pedido de compensação por meio da qual pretende utilizar crédito oriundo de alegado saldo negativo de IRPJ e de CSLL. Então, considerando que deseja obter compensação de tais valores, deve se submeter à devida conferência, até a competência oportuna”;
- Ela afirma que uma coisa é o Fisco constituir crédito tributário depois de passado o prazo decadencial, mas “outra coisa completamente diferente é dizer que, na aferição do montante do indébito, o Fisco, no prazo que tem para homologar o pedido de compensação, não pode apurar a liquidez e certeza do crédito apontado pelo contribuinte”;
- “Observe-se que a tese defendida pelo Recorrente, consistente na aplicação do prazo decadencial para a revisão de saldo negativo em sede de compensação, enseja a conclusão de que os contribuintes podem alegar o que quiserem em pedidos de compensação quanto a períodos pretéritos, desde que antes de 5 (cinco) anos, e as alegações serão impossíveis de análise de veracidade, submetendo o Fisco a possíveis impropriedades e até irregularidades”.

Ressalta-se que a recorrida não se opôs à admissibilidade do recurso especial.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, relator.

Compreendo que o despacho de admissibilidade bem analisou os requisitos para a interposição do recurso especial, razão pela qual não merece reparos.

A controvérsia ora analisada se instalou diante do fato de que, embora a análise e homologação parcial do pedido de compensação tenha ocorrido dentro do prazo de 5 anos (intervalo entre 18/11/2002 e 04/10/2007), a não observância da “trava de 30%” para a compensação de prejuízos fiscais foi questionada pelo fisco após o decurso de quase 6 anos (intervalo entre 2001 e 04/10/2007).

Conforme sustenta o contribuinte, como nenhum lançamento tributário foi realizado dentro do prazo de 5 anos, teria se consumado a decadência do direito do fisco de questionar a aludida compensação de prejuízos fiscais. Dessa forma, teria havido a glosa dos prejuízos fiscais compensados acima da "trava de 30%", o que não poderia ser refletido no procedimento de homologação do DCOMP pertinente ao IRRF.

Após refletir detidamente sobre a questão e revendo julgados anteriores deste Tribunal, passei a compreender que assiste razão ao contribuinte.

A questão envolve o tema da decadência. Na clara lição de Paulo de Barros Carvalho, "a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo".

O valor prestigiado pelas normas de decadência é a **segurança jurídica**. Realizado um determinado ato pelo contribuinte, o Direito positivo prescreve um lapso temporal para a atuação da administração fiscal. Transcorrido *in albis* o prazo decadencial previsto em lei complementar (Constituição, art. 146; Sumula Vinculante STF n. 8), torna-se definitivo o *status* decorrente daquele ato praticado pelo contribuinte.

É pressuposto da norma de decadência a existência de marcos iniciais e finais claramente definidos pelo legislador competente. Em face da escolha pela segurança jurídica, a consequência jurídica da inércia da administração fiscal até o instante definido como termo final é a extinção da competência da administração para questionar os respectivos fatos jurídico-tributários.

No caso sob julgamento, em relação à compensação de prejuízos fiscais sem a observância da "trava dos 30%", o marco inicial para a contagem da decadência, por força do art. 150, par. 4, do CTN, corresponde a 31.12.2001. O termo final do prazo decadencial, por sua vez, ocorreu em 31.12.2006, sem que qualquer ato tenha sido praticado pela administração fiscal, que permaneceu inerte e indiferente àquela compensação de prejuízos fiscais sem a observância da "trava dos 30%" praticada pelo contribuinte

A DCOMP apresentada pelo contribuinte (18/11/2002) não interferiu na fruição do direito da administração fiscal para fiscalizar e glosar, por meio de competente lançamento de ofício, a referida compensação de prejuízos fiscais sem a observância da "trava de 30%" realizada em 31/12/2001, conforme dispõe o CTN. Não se trata de causa de suspensão ou interrupção da contagem do prazo decadencial.

Em 04/10/2007, quando a DCOMP foi apenas parcialmente homologada, a compensação de prejuízos fiscais realizada pelo contribuinte em 31/12/2001 já possuía a nota da definitividade, gozando o contribuinte de segurança jurídica plena quanto à sua imutabilidade desde 31/12/2006.

Não se pode deixar de considerar a preocupação suscitada no Colegiado de que tal entendimento poderia vir a favorecer atos fraudulentos, de contribuintes maliciosos que

poderiam requerer compensações indevidas. No entanto, compreendo que não se pode analisar o caso da recorrente sob a perspectiva de patologias que não lhe dizem respeito. Não há nos autos nenhuma evidência de atos má-fé do contribuinte. O caso concreto não envolve declarações apresentadas no "apagar dos luzes" ou coisas do tipo. Mesmo após a apresentação de DCOMP pelo contribuinte (18/11/2002), a administração fiscal ainda gozou de aproximadamente quatro anos para se opor àquela compensação de prejuízos fiscais consumada em 31/12/2001, mas manteve-se inerte.

Além disso, também considero determinante a inexistência de qualquer enunciado positivado pelo legislador competente capaz de resguardar um prazo indefinido para que a administração fiscal se oponha aos atos do contribuinte, na hipótese deste pleitear a restituição ou compensação de tributos. Na verdade, por ter raízes profundas no princípio da segurança jurídica, a norma de decadência prescrita pelo legislador brasileiro não dá lugar a deslocamentos ou mesmo desconsideração de prazos finais, o que tornaria permanentemente indefinidas as relações jurídicas.

Nesse seguir, voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Conselheiro Luís Flávio Neto - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura

Apesar da bem fundamentada exposição do ilustre Relator, peço vênias para divergir no mérito.

O debate encontra-se sintetizado com clareza pelo relator:

A controvérsia ora analisada se instalou diante do fato de que, embora a análise e homologação parcial do pedido de compensação tenha ocorrido dentro do prazo de 5 anos (intervalo entre 18/11/2002 e 04/10/2007), a não observância da "trava de 30%" para a compensação de prejuízos fiscais foi questionada pelo fisco após o decurso de quase 6 anos (intervalo entre 2001 e 04/10/2007).

Conforme sustenta o contribuinte, como nenhum lançamento tributário foi realizado dentro do prazo de 5 anos, teria se consumado a decadência do direito do fisco de questionar a aludida compensação de prejuízos fiscais. Dessa forma, teria havido a glosa dos prejuízos fiscais compensados acima da trava de 30%, o que não poderia ser refletido no procedimento de homologação do DCOMP pertinente ao IRRF.

Observa-se que se discute se o Fisco, ao realizar a verificação de liquidez e certeza do direito creditório, estaria adstrito ao prazo decadencial de cinco anos aplicado para o lançamento de ofício.

Não assiste razão à Contribuinte.

Não há que se comparar a contagem de prazo decadencial sobre o lançamento de ofício, que constitui o crédito tributário, com a verificação de liquidez e certeza de direito creditório.

As considerações da decisão recorrida encontram-se claras e precisas, razão pela qual transcrevo excerto do voto (e-fls. 1462/1466) da relatora Edeli Pereira Bessa, que adoto como razão de decidir, com fulcro no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999¹, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal.

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

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

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

¹ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

efetuada pelo sujeito passivo, veiculada pelos instrumentos definidos na legislação fiscal.

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

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

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

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

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

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

Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no

questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

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

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei no 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, A exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 10.

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

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

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

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

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na forma da nova redação do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real conteúdo, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

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

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

Argumenta a recorrente que o Fisco não poderia questionar a compensação de prejuízos fiscais acima do limite legal depois de transcorridos 5 (cinco) anos de sua apuração. E de se questionar, porém, no presente caso, que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que, mesmo considerando a retificação necessária, ainda apontasse saldo negativo de IRPJ? Caberia ao Fisco antecipar-se à pretensão da contribuinte de utilizar este valor, com vistas a convalidá-lo ou retificá-lo?

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

Por todo o exposto, resta demonstrado que a autoridade fiscal competente detinha o poder/dever de aferir a existência, suficiência e disponibilidade do crédito utilizado em compensação em até 5 (cinco) anos da entrega da correspondente DCOMP, e neste mister nenhum impedimento legal existe para confirmação, inclusive, da base de cálculo do IRPJ devido no período, mormente tendo em conta que a contribuinte equivocadamente manifestou seu direito de crédito como oriundo de retenções sofridas na fonte, sem antes confrontá-lo com o IRPJ devido no período, e ao adequar tal pedido As normas legais de apuração do IRPJ, a autoridade fiscal logrou identificar que o IRPJ devido no período não seria aquele originalmente indicado na DIPJ, em razão da compensação de prejuízos fiscais acima do limite legal.

Em síntese, conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de

restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo interessado. Conseqüentemente, ainda que a retificação de base de cálculo do tributo para fins de sua exigência somente seja cabível mediante lançamento de ofício, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de DCOMP ou pedido de restituição vinculados ao saldo negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para extinção de outros débitos fiscais.

Esclareça-se, por oportuno, que a mencionada liberação da DIPJ em malha cadastro não revela qualquer revisão anterior da declaração do sujeito passivo, na medida em inexistente qualquer ato administrativo praticado e, demais disso, pela denominação atribuída ao procedimento realizado, é lícito inferir que trata-se, apenas, de confirmações cadastrais do declarante, sem adentrar a apuração por ele informada. Por tais razões, inclusive, é imprópria, aqui, a referência às disposições da Instrução Normativa SRF nº 656/2006 acerca dos procedimentos para revisão de declarações no âmbito da Receita Federal.

A matéria também foi tratada recentemente pelo presente Colegiado, no Acórdão nº 9101-002.548, na sessão de julgamento de 07/02/2017, voto do relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, cuja ementa foi a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO.CRÉDITO.COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito, não cabendo opor a esse ônus alegações de decadência ou de homologação tácita por parte do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

Uma situação é se falar em lançamento de ofício, para a constituição do crédito tributário, caso em que se aplica a contagem do prazo decadencial.

Outra completamente diferente é a análise do direito creditório, cuja liquidez e certeza devem ser verificadas, razão pela qual, em se tratando de apuração de prejuízos fiscais, é dever do Fisco apreciar a sua formação desde a origem, tendo, no caso concreto, agido de maneira correta.

Diante do exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura