



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

Processo nº 10768.906752/2006-61
Recurso nº 503870 Voluntário
Acórdão nº 1101-00319 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de julho de 2010
Matéria Dcomp - Ex(s): 1998
Recorrente Telemar Norte Leste S A
Recorrida DRJ-Rio de Janeiro/RJ I

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998

COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA EXAME DO DIREITO DE CRÉDITO.

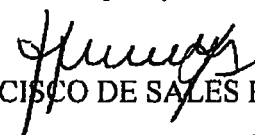
O prazo que o Fisco tem para examinar o direito de crédito alegado pelo contribuinte em pedido de compensação é de 5 anos, a contar da apresentação do pedido de compensação.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA DO PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

O ônus da prova do pagamento indevido ou a maior é do contribuinte e o transcurso do prazo decadencial do direito de lançar não o exime desta prova.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao Recurso Voluntário, para não reconhecer o direito creditório e não homologar a compensação declarada. Votaram pelas conclusões os Conselheiros José Ricardo da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho que ressaltaram a impossibilidade de se formar indébito em recolhimento de estimativas com base em balancete de suspensão/redução, antes do encerramento do período de apuração anual.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ – Presidente


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator

EDITADO EM: 10 SET 2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (presidente da turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (vice-

presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Shelley Henrique Dalcamin.

A handwritten signature in black ink, consisting of several loops and a long horizontal stroke at the end.

Relatório

Trata-se de decisão administrativa que não homologou compensação, por não reconhecer o direito creditório. O processo 10768.720726/2007-29 foi apensado ao presente processo.

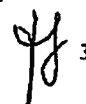
Em 15/07/2003, o contribuinte apresentou declaração, pretendendo compensar seus débitos de Cofins, referente ao período de apuração de junho de 2003, com crédito de empresa incorporada referente à estimativa de IRPJ de junho de 1998, recolhida em julho de 1998 (proc. fls. 4 a 8). Em 07/02/2008, foi solicitada diligência para exame da base de cálculo e valor a pagar do IRPJ de junho e agosto de 1998 e demais verificações que se entendessem cabíveis (proc. fls. 43 e 44). Em 01/07/2008, após o exame dos livros do contribuinte e como resultado da diligência, a Fiscalização informou que o LALUR apresentado pelo contribuinte não continha a demonstração do lucro real do mês de junho, e que essa demonstração pulava do mês de maio para o mês de julho (proc. fls. 79 e 80). Também, foi informado que o contribuinte apresentou planilha denominada “composição da ficha 12 da DIPJ/199”, onde consta uma apuração bem resumida do IRPJ devido por estimativa do mês de julho de 1998, informando a base de cálculo no montante de R\$ 11.760.382,32.

Em 04/07/2008, com base em parecer conclusivo, a declaração de compensação foi não homologada, por não reconhecimento do direito creditório (proc. fls. 93 a 97). Conforme o parecer, o contribuinte recolheu, em 2 DARFs, de R\$ 340.625,40 e R\$ 55.450,65, a estimativa de IRPJ de junho de 1998, no montante declarado de R\$ 396.076,05, mas que retificou sua DCTF informando que sua dívida era só de R\$ 291.406,91. Porém, ainda conforme o parecer, diligência efetuada demonstrou que o contribuinte não possuía no seu LALUR a demonstração do lucro real de junho de 1998 e que pretendeu substituí-la por outro documento. Com base nesses fatos e no disposto no art. 195 do CTN, no arts. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, no art. 877 do Código Civil, no art. 4º da IN SRF nº 600, de 2005, e no art. 36 da Lei nº 9.784, de 1999, o parecer considerou não comprovado crédito líquido e certo e propôs a não homologação da Dcomp.

O contribuinte foi cientificado da decisão (proc. fl. 98), em 08/07/2008, e apresentou manifestação de inconformidade (proc. fls. 144 a 154), em 08/08/2008.

Disse que tinha um crédito em seu favor, originado de pagamento a maior de estimativa de IRPJ de junho de 1998, no montante de R\$ 104.669,14, que descontado R\$ 21.872,37 que havia recolhido a menor de Finor, implicava em um montante de R\$ 82.796,77. Informou que constatou o pagamento a maior após a incorporação da empresa e que efetuou o pedido de compensação no prazo legal de 10 anos, eis que os DARFs são de 15/07/1998 e 31/07/1998 e o pedido de compensação é de 15/07/2003, tendo retificado a DCTF em 24/11/2003. Saliencia que apresentou o LALUR faltando a página correspondente ao mês de junho de 1998 e que procurou sanar a deficiência com uma memória cálculo.

Conclui que a controvérsia gira em torno da eficácia da documentação que apresentou para comprovar seu direito creditório e afirma que sua compensação é válida porque: 1º) ocorreu a decadência do direito do Fisco de refazer a apuração da estimativa de IRPJ de junho de 1998; 2º) não tem dever legal de guardar a escrituração contábil de período



decaído; 3º) a DCTF retificadora prevalece sobre a DIPJ, pois é posterior e é o instrumento de confissão de dívida.

Para defender sua primeira afirmação, argumenta que *“o crédito refere-se a período em que o Fisco já homologou os recolhimentos geradores do crédito, reconhecendo-se a extinção da obrigação, o que pressupõe, por óbvio, o reconhecimento também do quantum debeatur, sem o que não se poderia atestar o cumprimento da obrigação principal”*. Enfatiza que, como o Fisco já homologou o lançamento que gerou o crédito, não pode mais revê-lo e nem fazer nova apuração, pois é proibido ao Fisco discutir base de cálculo de tributo já decaído. Sustenta que o prazo decadencial é de 5 anos a contar do fato gerador e, portanto, não é mais possível o Fisco recalcular a base de cálculo da contribuição para fins de quantificação do crédito, devendo ser aceita a apuração declarada pelo contribuinte.

Para defender sua segunda afirmação, diz que, nos termos do art. 194 do CTN, no caso de tributos lançados por homologação, o prazo para guarda dos documentos contábeis e fiscais são idênticos aos prazos que tem o sujeito ativo para fiscalizar. Entende que no caso concreto já ocorreu a decadência do direito do Fisco de revisar a estimativa de IRPJ de junho de 1998 e, portanto, não tinha dever de guardar os documentos e livros correspondentes.

Para defender sua terceira afirmação, diz que o contribuinte tem o direito de retificar suas declarações, nos termos do art. 147 do CTN. Argumenta que sua retificação da DCTF foi efetuada em tempo hábil e que a falta de retificação da DIPJ não acarreta falta de liquidez e certeza do seu direito creditório. Informa que a retificação da DCTF foi posterior a apresentação da DIPJ, e por isso a DCTF deve valer, até porque é o veículo da confissão de dívida.

Por fim apresenta memória de cálculo da estimativa de junho de 1998, em substituição ao LALUR, dizendo que deve ser aceita em homenagem ao princípio da verdade material.

Em 26/02/2009, a DRJ do Rio de Janeiro, por maioria, considera improcedente a manifestação de inconformidade, afirmando que, no caso de pedido de restituição formulado pelo contribuinte, é dele o ônus de apresentar os documentos de sua escrituração que comprovem o alegado direito creditório (proc. fls. 204 a 212). Esclarece que a decadência do direito de lançar não se confunde com a possibilidade de exame da certeza e liquidez do crédito alegado pelo contribuinte. Informa que o contribuinte tem o dever de manter seus livros e documentos enquanto não prescritas eventuais ações pertinentes, nos termos do art. 264 do RIR/1999. Diz que a única limitação temporal para exame do direito creditório por parte do Fisco é a estabelecida no § 5º do art. 74 da Lei nº. 9.430, de 1996. Quanto ao aspecto probatório, diz que era dever do contribuinte apresentar, quando solicitado, os livros e documentos que comprovassem a apuração da estimativa e que a DIPJ ou a DCTF não são suficientes para comprovação da base de cálculo do débito declarado.

Em 18/03/2009, o contribuinte tomou ciência da decisão (proc. fl. 216) e apresentou recurso voluntário (proc. fls. 218 a 228), em 16/04/2009. No seu recurso, o contribuinte repete sua argumentação.

É o relatório.



Voto

CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Para a solução do litígio, é preciso definir o direito aplicável e determinar a solução, frente aos fatos do caso. No que tange a definição do direito aplicável, é necessário determinar: a quem cabe a demonstração da existência do crédito que o contribuinte alega ter; qual é o elemento hábil para comprovação de direito creditório alegado pelo contribuinte (pagamento indevido de antecipação de IRPJ); se o transcurso do tempo desobriga o contribuinte de provar suas alegações; e qual o prazo que a Fazenda tem para examinar a liquidez e certeza deste direito e o seu termo inicial. Em seguida ou paralelamente, é preciso determinar a solução para o caso em concreto.

Conforme o CTN, a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário (inciso II, do art. 156) onde o contribuinte compensa seus débitos fiscais com créditos líquidos e certos que tenha contra a Fazenda Pública. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a possibilidade de compensação de débitos do contribuinte com crédito de tributos passíveis de restituição. Conforme o CTN, o pagamento indevido ou a maior dá direito à restituição (art. 165). Por esses dispositivos fica claro que na compensação o contribuinte alega um direito creditório frente ao Fisco decorrente de um pagamento indevido ou a maior.

Assim, fica evidenciado que o contribuinte precisa estar apto a comprovar a existência do direito que afirma ter, pois quem alega deve provar o alegado. De outra banda, é dever do Fisco examinar a existência do direito alegado pelo contribuinte, para confirmar se é ou não líquido e certo. O Fisco também deve resistir a pedido que considere improcedente.

De qualquer modo, quer pelo contribuinte, quer pelo Fisco, a comprovação do direito à repetição depende da comprovação de seus elementos constitutivos. Esses elementos são: o montante recolhido; e o montante devido. A razão disso é que se trata de constatar ou não a existência de um direito, sendo necessário verificar os elementos fáticos que dão azo a esse direito, e que são o montante recolhido e o montante devido.

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

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

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

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na



5

elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

No caso em concreto, o alegado crédito do contribuinte seria decorrente de pagamento de antecipação mensal de IRPJ que o contribuinte diz ser maior do que a devida. Dessarte, o contribuinte precisaria comprovar a obrigação que tinha. No caso, deveria comprovar a modalidade de cálculo que escolheu (se por estimativas ou se por balancete de suspensão ou redução) e sua quantificação, pois estes são os elementos necessários para identificar sua obrigação.

O contribuinte pode, inicialmente, apenas alegar o direito a seu crédito, ou mesmo pretender demonstrá-lo com base em suas declarações. Mas, sendo questionado pelo Fisco, deve apresentar os efetivos elementos probatórios do direito alegado.

Como o contribuinte diz que o pagamento indevido decorreu da antecipação mensal com base em balancete de suspensão, a comprovação seria facilmente iniciada pela apresentação de seu LALUR, onde se constataria a opção da forma de cálculo e o cálculo da antecipação. A isso o contribuinte deveria somar, quando fosse o caso, a demonstração do cálculo correto.

No entanto, consta dos autos que o LALUR do contribuinte não tem a apuração do lucro real em junho de 1998, o que coloca em cheque suas afirmações. Também, consta que o único elemento que ele apresentou em sua defesa foi uma apuração simplificada da antecipação de junho de 1998. Além disso, sua defesa concentra-se em afirmar que não tem dever de comprovar a antecipação já decaída, que o Fisco não pode rever base de cálculo já decaída, e que sua DCTF retificada deve ser aceita mesmo em descompasso com sua DIPJ.

Deste modo, fica claro que o contribuinte não comprova a dimensão de sua obrigação relativa à antecipação que diz ter pago a maior e, portanto, não comprova o pagamento indevido que alega.

Resta verificar se procede a sua argumentação de não ter dever de comprovar seu direito em função do transcurso do prazo decadencial do direito do Fisco lançar, de ter havido a preclusão de direito do Fisco de analisar, para fins de repetição, a base de cálculo que já não pode lançar por causa da decadência, e de que a DCTF retificada deve ser aceita mesmo que em descompasso com sua DIPJ.

Nessa linha, é preciso notar que o fato de ter ou não decaído o direito do Fisco lançar determinado tributo não afeta em nada a quantificação do pagamento indevido, pois não afeta em nada o valor que de fato era devido. Também, pelo mesmo motivo, não dispensa que o contribuinte comprove com base em documentos e na sua escrituração o direito que alega.

A decadência, o pagamento antecipado e a homologação extinguem o crédito tributário (incisos V e VII do art. 156 do CTN) e a obrigação tributária (§ 1º do art. 113 do CTN). Mas esse fato não tem qualquer conexão com o direito de repetição.

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



Do mesmo modo, o fato da formalização da obrigação (quer por declaração, quer por lançamento) ter sido feita a menor ou a maior, ou mesmo não ter ocorrido, não tem qualquer efeito no cálculo do indébito, embora o descompasso não esclarecido de declarações tenha o condão de infirmar as mesmas. Na mesma linha, o fato de haver decaído o direito do Fisco de rever a formalização do crédito não tem qualquer efeito no cálculo do indébito.

Em resumo, o direito de restituição decorrente de pagamento indevido é quantificado pela comparação entre o pagamento ocorrido e a obrigação tributária existente, e não com o crédito tributário eventualmente formalizado. Isso porque a formalização do crédito tributário, por qualquer forma, é mera tentativa de explicitação da relação jurídica existente na obrigação tributária nascida com o fato gerador. É na obrigação tributária (relação jurídica nascida com o fato gerador) que está o direito do Fisco (ao tributo devido) e, portanto, é pela comparação entre o valor recolhido e o valor devido que o pagamento a maior pode ser quantificado.

Assim, os prazos decadenciais previsto no CTN para a constituição do crédito tributário não limitam a possibilidade do Fisco examinar o crédito alegado pelo contribuinte em pedido de compensação, verificando a obrigação tributária que de fato ocorreu. Isso porque o transcurso desses prazos extingue o direito de lançar, mas não afetam a possibilidade do Fisco examinar a procedência de um direito alegado pelo contribuinte. Do mesmo modo, o transcurso dos prazos decadenciais do direito de lançar em nada afeta o dever do contribuinte em demonstrar a existência do direito que ele alega existir, pois se voltam ao Fisco e não ao contribuinte.

Nos termos do CTN, para fins de quantificação do recolhimento indevido, o Fisco pode examinar a obrigação tributária e o tributo devido, independente do tempo transcorrido entre o fato gerador da obrigação principal e este exame. Também, o contribuinte tem o dever de demonstrar a existência deste direito, independente do prazo transcorrido entre o fato gerador da obrigação principal e o exame do Fisco. Não há qualquer limitação temporal para tal exame no CTN e não poderia ser diferente, pois se trata de examinar a procedência ou não de um direito alegado.

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

Portanto, o prazo de exame do direito de crédito informado pelo contribuinte em pedido de compensação é de 5 anos contados da entrega da declaração. No caso concreto, o exame foi feito próximo do seu limite temporal, mas ainda em tempo hábil.

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


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO