



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

Processo nº 10768.906827/2006-12
Recurso nº 503.880 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.351 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 1 de setembro de 2010
Matéria Dcomp
Recorrente Telemar Norte Leste S A
Recorrida 6ª Turma da DRJ no Rio de Janeiro

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

PROVA. PRESUNÇÕES RELATIVAS.

As presunções feitas pelo Fisco com base em elementos comprovados, que não são refutadas pelo contribuinte em nenhum momento do processo administrativo, se tornam pontos incontroversos do processo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. TERMO DE INÍCIO.

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

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

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

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

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

COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. VALORES DECLARADOS.

Os débitos declarados pelo contribuinte em declarações formalizadoras de “crédito tributário” ou em declarações meramente informativas, não afetam o

montante eventualmente repetível que apenas depende do valor pago e do valor efetivamente devido.

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

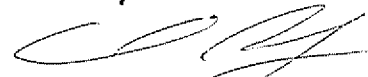
O único efeito que a fluência do tempo tem sobre os créditos tributários declarados é eventual prescrição.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ – Presidente


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator

EDITADO EM: 24 NOV 2010

Participaram Do Presente Julgamento Os Conselheiros: Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, José Ricardo da Silva e Edwal Casoni de Paula Fernandes Júnior.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou improcedente manifestação de inconformidade apresentada em razão de despacho que não homologou compensação, por não reconhecer o direito creditório. O processo 10768.914093/2006-37 foi apensado ao presente processo.

Em 15/09/2003, o contribuinte transmitiu Per/Dcomp visando compensar crédito de empresa incorporada, relativo à estimativa de IRPJ de outubro de 2000, no montante de R\$ 33.680,14, decorrente de pagamento a maior, com débito de Cofins de agosto de 2003 (proc. fls. 4 a 9)

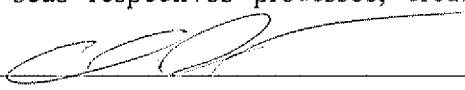
Em 10/09/2008, parecer conclusivo propõe que a declaração não seja homologada por considerar não comprovada a existência do crédito alegado pelo contribuinte (proc. fls. 50 a 55). O parecer informa que confirmou o recolhimento do DARF de R\$ 418.044,31, que conforme o contribuinte seria para pagar uma estimativa de R\$ 384.364,17 (conforme DCTF), o que implicaria em um pagamento a maior de R\$ 33.680,14.

Também, explica que por se tratar de pagamento de estimativa mensal, é necessário verificar se o montante pago já foi utilizado como dedução no cálculo do IR a pagar anual. Para tanto, examina a linha 16 da ficha 12 A da DIPJ 2001, os recolhimentos de estimativas efetuados em 2000 (constantes da base de dados da RFB, no valor total de R\$ 7.738.585,39, incluído o recolhimento referente a outubro no montante de R\$ 418.044,31 (proc. fl. 32), a DCTF de 2000 (pela qual constata que nenhum débito de 2000 foi compensado) e outros elementos (retenções na fonte), concluindo que o saldo negativo máximo da empresa no ano-calendário de 2000 seria R\$ 1.554.768,45, embora o saldo negativo apurado na DIPJ tenha sido apenas de R\$ 102.004,88, em razão de ter sido utilizado apenas o montante de estimativas de R\$ 6.395.525,09 na linha 16 da ficha 12 A.

Na sequência, analisando os dados de 2001, informados na DCTF (proc. fl. 40), constata que o IRPJ de janeiro de 2001, no montante de R\$ 1.847.686,82, foi extinto por DARF no valor de R\$ 311.416,79 e por compensação do saldo negativo do ano-calendário de 2000 no montante de R\$ 1.536.270,03, o que corresponderia a um valor original de R\$ 1.521.059,44.

Conclui que quase todo o possível saldo negativo de IRPJ (considerando neste cálculo a integralidade do DARF referente a outubro de 2000, no montante de R\$ 418.044,31) foi utilizado para compensar a estimativa de janeiro de 2001. Assim, o montante máximo de pagamentos indevidos ou a maior de estimativa no ano-calendário de 2000 que não teria utilizado como saldo negativo daquele ano seria de R\$ 33.709,01. Em decorrência, afirma que este (R\$ 33.709,01) é o montante de crédito disponível para todas as compensações lastreadas em DARFs de código 2362 relativos aos períodos de apuração do ano de 2000.

Informa que, até o momento do exame o contribuinte não apresentou outras Dcomps baseadas no crédito do mês de outubro de 2000, mas apresentou Dcomps lastreadas em DARFs recolhidos a título de estimativa de IRPJ relativos ao ano-calendário de 2000. Lista as Dcomps mencionadas, seus respectivos processos, créditos pleiteados e períodos de



apuração (fevereiro de 2000, R\$ 138,24; março de 2000, R\$ 40.842,84; maio de 2000, R\$ 680.312,05; setembro de 2000, R\$ 3.490.790,54; outubro de 2000; 33.680,14), para demonstrar que elas esgotam em muito o montante de R\$ 33.709,01 e muito antes da compensação do crédito de outubro de 2000 (proc. fl. 55).

Com esta análise conclui que não restou demonstrada a existência de crédito líquido e certo passível de restituição e propôs a não homologação da declaração de compensação. Com base no parecer, despacho decisório não homologou a compensação, sendo o contribuinte cientificado, em 11/09/2008 (proc. fl. 57).

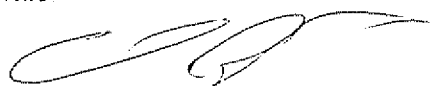
Em 13/10/2008, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (proc. fls. 60 a 69). Alega que após identificar erro na apuração de tributos de empresas incorporadas, resolveu refazer os cálculos, constatando que a Telecomunicações do Piauí (incorporada) pagou estimativa de IRPJ a maior, relativa a outubro de 2000. Diz que o pedido foi feito dentro do prazo decadencial de 10 anos e que sua DCFT demonstra a liquidez e certeza do direito alegado, não obstante junta DCTF retificadora entregue ao Fisco em 28/11/2003. Insiste que sua DCTF retificadora do 4º trimestre de 2000 é elemento suficiente para caracterizar a certeza e liquidez de seu direito. Diz que sua retificação da DCTF foi feita no prazo.

Em outra linha de argumentação, afirma que decaiu o direito do Fisco refazer as bases de cálculo de 2000, argumentando 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 debeat, 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. Expressa seu raciocínio nos seguintes termos:

Assim é que, transcorridos mais de cinco anos do fato gerador, tal como se verifica no caso vertente, sem que a autoridade fiscal tenha contestado a regularidade dos recolhimentos efetuados pelo contribuinte, considera-se homologado o lançamento e opera-se a extinção do crédito tributário. Da extinção do crédito tributário pela homologação, infere-se a definição com certeza e exatidão do valor do tributo devido em confronto com os recolhimentos efetuados, pois, do contrário, não se poderia atestar a extinção da obrigação

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

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



4

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

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

O contribuinte ainda pede perícia contábil, alegando que o crédito alegado pode ser demonstrado pela análise de documentos relativos aos recolhimentos e formula quiitos.

Em 26/02/2009, a 6ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro I, indefere o pedido de perícia e, por maioria, decide por não conhecer o direito creditório e não homologar a compensação (proc. fl. 118 a 129). Rebate a alegação de que a Fazenda não poderia revisar a base de cálculo de 2000, em função da decadência do direito de lançar. Para sustentar este entendimento, diz que não é possível confundir a decadência do direito de lançar com a possibilidade de examinar a procedência dos direitos pleiteados, pois o Fisco não pode restituir um crédito que não seja verdadeiro. Diz que a única limitação temporal existente ao direito de exame do Fisco é a posta pelo § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que estabelece o prazo de 5 anos a contar da entrega da declaração de compensação, lembrando que no presente caso o limite não chegou a ser atingido por 4 dias. Afirma que considera acertado o despacho decisório que abateu do crédito de 2000 a compensação de débito de 2001, feita pelo próprio contribuinte em DCTF, pois “um só crédito não pode ser utilizado duas vezes”. Lembra que a DCTF retificadora trazida pelo contribuinte em nada afeta a lide, pois o débito nela registrado foi o mesmo que a DRF considerou na sua análise.

Em 18/03/2009, o contribuinte foi cientificado (proc. fl. 133) e, em 16/04/2009, apresentou recurso voluntário (proc. fls. 180 a 189). No recurso, repete os argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade. De novo, acrescenta que os elementos do processo demonstram que efetuou pagamento a maior relativo à estimativa de IRPJ de outubro de 2000, de sorte que o presente processo não versa sobre crédito de saldo negativo, “como equivocadamente sustentou a DRJ”. Cita trecho do voto vencido no julgamento da DRJ, com o seguinte teor: “pior ainda foi o fato de o parecer conclusivo ter passado ao largo da origem do crédito alegado, o pagamento maior que o devido a título de imposto estimado, e tratá-lo equivocadamente, como originário de saldo negativo de 2000”.

É o relatório.



Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO, relator.

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Conforme acima relatado, a DRF não homologou a compensação pleiteada por entender que o crédito decorrente do pagamento a maior da estimativa de IRPJ de outubro de 2000, no montante de R\$ 33.680,14, acabou sendo utilizada na compensação da estimativa do mês de janeiro de 2001. Chegou a esta conclusão com base em dados fornecidos pelo contribuinte (DIPJs, DCTFs, DARFs, etc).

O raciocínio empreendido foi explicado no parecer conclusivo e pode ser resumido da seguinte forma: 1º) com base em dados do contribuinte, chegou-se ao maior saldo negativo que o contribuinte poderia ter obtido para o ano de 2000, considerando a integralidade dos DARFs referentes às estimativas de 2000, inclusive a de outubro; 2º) foi deduzido deste saldo negativo máximo o montante de saldo negativo de 2000 que, conforme a DCTF de 2001, foi compensado com a estimativa devida de janeiro de 2001; 3º) a diferença encontrada (R\$ 33.709,01) foi considerada o montante que poderia ser deduzido como pagamento a maior de estimativa, referente a todas as estimativas de 2000 (nas palavras da DRF: *“este é o montante de crédito disponível para todas as compensações lastreadas com DARFs de código 2362 relativos aos períodos de apuração do ano-calendário 2000, conforme demonstrativo a seguir”*); 4º) foram considerados todos os pedidos de compensação feitos pelo contribuinte, cujo crédito era de pagamento a maior de estimativas referente ao ano de 2000, constatando-se que eram muito superiores ao que montante que poderia ter sido compensado (R\$ 33.709,01) e, seguindo a ordem cronológica dos créditos que fundamentam esses pedidos, não haveria nenhum saldo para justificar o pedido referente à estimativa de outubro de 2000.

Enfim, o parecer da DRF afirma que o pagamento da estimativa de outubro de 2000 foi de fato a maior, mas que ele foi todo aplicado em compensação informada na DCTF de 2001 (estimativa de janeiro de 2001). Por isso não reconhece o crédito e não homologa a compensação.

O contribuinte, em sua manifestação de inconformidade, alegou apenas que a sua DCTF de 2000 demonstra que houve o pagamento indevido de estimativa e que o Fisco não poderia rever a apuração após 5 anos do fato gerador, em razão da decadência. A DRJ na sua decisão esclareceu dois pontos importantes: 1º) a irrelevância de qualquer discussão sobre a DCTF, visto que o despacho decisório admite que o recolhimento da estimativa de outubro de 2000 foi a maior; 2º) que o fundamento da sua decisão e do despacho decisório é a verificação da indisponibilidade do crédito que o contribuinte alegou ter em 2003, pois *“um só crédito não pode ser utilizado duas vezes”*. Não obstante, no seu recurso voluntário, o contribuinte repete o dois argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e adiciona apenas que seu crédito é referente a pagamento a maior de estimativa e não de saldo negativo *“como equivocadamente sustentou a DRJ”*.

Deste modo, fica evidenciado que a razão da não homologação ficou clara, quer no parecer e despacho decisório, quer na decisão da DRJ. Por outro lado, também fica evidente que o contribuinte não atacou esta razão, nem na sua manifestação de inconformidade e nem agora no seu recurso. O único argumento novo que traz, aparentemente tangenciando esta questão, é dizer que a DRJ, equivocadamente, considerou seu crédito como originário de



saldo negativo e não de pagamento a maior. Porém, como é expresso na decisão, a DRJ não considerou o crédito como de saldo negativo, mas sim como de pagamento indevido, tendo apenas concordado com a DRF no sentido de que o crédito não poderia ser usado duas vezes e concordado com o modo pelo qual a DRF demonstrou a utilização anterior do crédito, via saldo negativo.

Então, resta patente que o contribuinte não afastou (e sequer tentou afastar) a afirmação de que já teria utilizado o crédito que pretende utilizar na compensação solicitada em 2003. Portanto, independente de estar bem ou mal alicerçada a conclusão da DRF, mantida pela DRJ, ela não foi infirmada e sequer questionada nos seus fundamentos.

Assim, abstraindo-se da defesa indireta do contribuinte (relativa à decadência do direito do Fisco examinar a existência de crédito e que será adiante analisada), tendo em conta a ausência de qualquer contraponto às razões que fundamentaram a decisão da DRJ (e da DRF), não é possível dar provimento ao recurso. Em consequência, e não vindo qualquer vício na decisão da DRF e da DRJ, já seria possível apresentar o voto sobre o litígio.

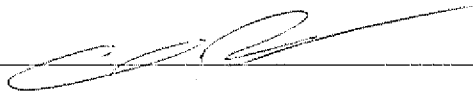
Não obstante, por uma questão de maior convencimento da recorrente, faço breve análise do fundamento da decisão da DRF e da DRJ (momentaneamente, me abstraindo da alegação de decadência). O objetivo é verificar a razoabilidade da presunção que a lastreia e ponderar as consequências da não refutação dessa presunção pelo contribuinte.

Como visto, a base da decisão da DRF é considerar que o pagamento a maior da estimativa de outubro de 2000, foi utilizado na composição do saldo negativo de 2000, que por sua vez foi utilizado na compensação da estimativa de 2001, não restando mais nada a ser compensado. No entanto, para esgotar a questão, restaria examinar a possibilidade jurídica e fática de tais inferências, bem como ponderar a robustez das conclusões a que conduzem.

Para avaliar a possibilidade jurídica da inferência feita pela DRF, é preciso recapitular brevemente a legislação relativa à compensação: 1º) o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, permitiu a compensação entre tributos da mesma espécie; 2º) a IN DpRF nº 67, de 26/05/1992 autorizou a compensação independente de qualquer requerimento ou informação ao Fisco (o único controle da compensação era a contabilidade do contribuinte); 3º) o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, permitiu a compensação entre tributos de diferentes natureza; 4º) a IN SRF nº 73, de 1996, determinou a informação em DCTF de compensações efetuadas a partir de 01/01/1997; 5º) o art. 14 da IN SRF nº 21, de 1997, estabeleceu que somente a compensação entre tributos da mesma espécie poderia ser feita independente de requerimento; 6º) a MP nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, e a MP 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, alteraram a redação do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, estabelecendo, respectivamente, que toda compensação se daria mediante apresentação de declaração de compensação, e que o prazo para a homologação era de 5 anos.

Portanto, conforme a legislação, no ano de 2001, seria possível haver a utilização do saldo negativo de ano anterior, para compensar estimativa, sem pedido de autorização administrativa, mas devendo constar de DCTF.

No caso em concreto, a DRF constatou na DCTF do 1º trimestre de 2001 (proc. fl. 40) a existência de compensação de saldo negativo do ano de 2000, no montante de R\$ 1.536.270,03, que é muito superior ao saldo negativo de R\$ 102.004,88 declarado na DIPJ do ano-calendário de 2000 (proc. fl. 37). Em decorrência, considerando os dados do contribuinte (dados da DIPJ do ano-calendário de 2000, de DARFs das estimativas de 2000 e



de IRF) a DRF calculou o saldo negativo máximo que o contribuinte teria, caso usasse todo o valor indicado nos DARFs das estimativas para cálculo do saldo negativo, tendo encontrado o valor de R\$ 1.554.768,45, que é suficiente para a compensação da estimativa de janeiro de 2001 e ainda deixaria disponível o valor de R\$ 33.709,01, que no entanto já teria sido absorvido por outros pedidos de compensação de pagamento indevido de estimativa.

Ora, a linha adotada pela DRF me parece bastante razoável: 1º) constatou na DCTF de 2001 a compensação de saldo negativo de 2000; 2º) constatou que o saldo negativo declarado na DIPJ era insuficiente para a compensação declarada na DCTF; 3º) verificou que caso calculasse o saldo negativo máximo (utilizando para isso todos os DARFs de estimativas na sua totalidade), a compensação informada na DCTF de 2001 seria viável; 4º) considerou que foi isso o que o contribuinte fez; 5º) concluiu que a maior parte dos DARFs das estimativas de 2000 foram usadas pelo contribuinte, não como pagamento indevido de estimativa, mas como estimativa a ser computada no saldo negativo; 6º) entendeu que não havia nenhum saldo a compensar daquele DARF da estimativa de outubro de 2000.

Note-se que a DRF partiu da legislação, da DCTF de 2001, da incongruência desta com a DIPJ do ano-calendário de 2000, e dos demais dados do contribuinte para chegar a conclusão que chegou. Por isso, me parece que a conclusão é razoável, embora pudesse ter sido refutada pelo contribuinte.

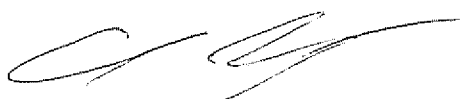
Ou seja, a conclusão da DRF é tomada com base em uma presunção humana, bastante razoável, calcada em fatos comprovados, sendo boa parte destas provas apresentadas pelo próprio contribuinte. Mas, como presunção, seria refutável. No entanto, o contribuinte não negou a presunção e preferiu uma defesa indireta, onde alega a impossibilidade do Fisco examinar períodos passados em razão da decadência.

Este é um ponto fundamental. De fato, diante da conjectura apresentada pela DRF, o contribuinte na sua manifestação de inconformidade poderia, se fosse o caso, apresentar outra justificativa para o saldo negativo maior do que o declarado que afastasse a explicação aventada pela DRF (utilização da quase totalidade dos DARFs das estimativas de 2000). Porém, o contribuinte não refutou a hipótese sustentada pela DRF, nem na manifestação de inconformidade e nem no recurso voluntário, e pretendeu atacar a decisão da DRJ e da DRF por argumento indireto. Por isso, a conduta processual do próprio contribuinte vem reforçar as conclusões da DRF.

Caso o contribuinte houvesse ao menos negado a afirmação feita pela DRJ (de que o crédito já teria sido utilizado para compensar a estimativa de janeiro de 2001), penso que seria o caso de baixar o processo em diligência para verificação do efetivamente ocorrido. Mas, não houve esta negativa e apenas a afirmação de que houve um pagamento indevido em outubro de 2000 (com a qual a DRF concordava explicitamente) e que a DRF não poderia examinar os anos de 2000 por causa da decadência do direito de lançar.

Assim, frente à inércia do contribuinte e frente à razoabilidade da hipótese sustentada pelo despacho decisório, entendo que este se tornou um ponto incontroverso no processo. Por isso, entendo que resta demonstrado a inexistência do direito creditório que o contribuinte alegou no pedido de compensação.

Então, falta agora apenas analisar a defesa indireta, que o contribuinte vem apresentando desde a manifestação de inconformidade, consistente na alegação de que o Fisco não poderia rever a apuração de 2000 ou de 2001, por ter decaído o direito a este exame, e que os dados declarados devem ser aceitos como verdadeiros.



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

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

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

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

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

Assim, caso o contribuinte tenha declarado valor inferior ao efetivamente devido, isso não permite que ele considere esse valor declarado no cálculo do montante pago a maior, em detrimento do valor devido. Do mesmo modo, caso tenha declarado um valor maior do que o devido, isso não permite ao Fisco utilizar esse valor declarado na quantificação do pagamento a maior, em detrimento do valor devido. A comparação destas duas situações bem demonstra a irrelevância do valor declarado para fins de repetição.

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

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

A declaração formalizadora de crédito, utilizada para os tributos lançados por homologação, é mera prestação de obrigação acessória sem qualquer vínculo com o direito de



repetição. Seu cumprimento ou sua violação não tem qualquer efeito sobre o direito a pedir a restituição de pagamento indevido ou a maior.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

Assim, sob pena de homologação tácita, o exame do Fisco deve ocorrer em 5 anos a contar da entrega da declaração. Porém, efetuado o exame no prazo, ele pode alcançar (retroagir) quantos anos forem necessários para verificação da exatidão do pleito.

No caso concreto, a declaração examinada foi entregue em 15/09/2003 e o exame foi cientificado ao contribuinte em 11/09/2008. Assim, embora próximo ao seu limite temporal, o exame foi efetuado dentro do prazo legal e, mesmo alcançando os anos de 2000 e 2001, está de acordo com as regras jurídicas.



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