



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

Processo nº 10768.906840/2006-63
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-003.156 – 1ª Turma
Sessão de 05 de outubro de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO - RETIFICAÇÃO DE DCTF ANTES DE DECISÃO ADMINISTRATIVA
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1998

ÔNUS DA PROVA. PROCESSO DE COMPENSAÇÃO.

O artigo 74, §§ 9º, 10 e 11 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, predicam que o rito da compensação segue as regras do Decreto-lei nº 70.235, de 1972 (PAF), sendo que a prova de liquidez e certeza do crédito tributário pleiteado para fins de indébito tributário é do contribuinte.

DÉBITOS CONFESSADOS. RETIFICAÇÃO. NECESSIDADE DE ESCRITA FISCAL. NÃO COMPROVAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. TRATAMENTO MANUAL DE INFORMAÇÕES.

Eventual retificação dos valores confessados em DCTF devem ter por fundamento os dados da escrita fiscal do contribuinte acompanhados de documentação de suporte. Tendo sido o despacho decisório resultado de tratamento manual de informações, a falta de comprovação da retificação do débito confessado, em análise realizada com base em documentação apresentada pela empresa, demonstra com exatidão a inexistência do direito creditório pleiteado.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO ORIGINADO EM ANOS ANTERIORES. APRECIÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA. GLOSA DE SALDO NEGATIVO SEM TRIBUTOS A PAGAR. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Quando o crédito utilizado na compensação tem origem em saldos negativos de anos anteriores, há que se proceder com análise da apuração de cada um dos anos-calendário pretéritos, que serviram para a composição do saldo negativo utilizado como direito creditório. Trata-se de apreciação no qual não

se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário.

Caso resulte em glosa de saldo negativo sem desdobramento em tributo a pagar, não se constitui em lançamento de ofício, razão pela qual não se submete à contagem do prazo decadencial. Trata-se de situação complementemente diferente daquela em que a glosa do saldo negativo tem como resultado tributo a pagar, ocasião na qual o correspondente lançamento de ofício só poderá ser efetuado caso esteja dentro do prazo decadencial previsto na legislação tributária.

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 (i) por unanimidade de votos, em relação à necessidade de retificação da DCTF e (ii) por voto de qualidade, em relação à decadência, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Declarou-se impedida de participar do julgamento a conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pelo conselheiro Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (em substituição à conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra e Adriana Gomes Rêgo (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela TELEMAR NORTE LESTE S/A (e-fls. 481/495) em face da decisão proferida no Acórdão nº 1802-001.139 (e-fls. 221 e segs), pela 2ª Turma Especial da Primeira Seção, na sessão de 14/03/2012, no qual foi negado provimento recurso voluntário da Contribuinte.

Resumo Processual

Trata-se de compensação relativa a pretensão pagamento a maior, que foi indeferida pela Derat/RJ (Parecer Conclusivo nº 166/2008 e Despacho Decisório de e-fls. 63/66).

Foi apresentada manifestação de inconformidade (e-fls. 70 e segs) que foi indeferida pela DRJ (e-fl. 158 e segs).

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 171 e segs.), que não foi provido pela Turma Especial do CARF (e-fls. 221 e segs).

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 481/495). Os despachos de exame de admissibilidade de e-fls. 580/585 e 604/606) deram seguimento ao recurso. A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 587/598 e 608/616).

A seguir, maiores detalhes da fase contenciosa.

Fase Contenciosa

Peço vênia para transcrever relatório da decisão recorrida, objetivo e preciso.

Em 15/09/2003, a Telemar Norte Leste S.A. formalizou pedido de restituição de crédito e declaração de compensação, por meio da transmissão do PER/DCOMP nº 16189.94941.150903.1.3.048912, com o objetivo de ver reconhecido seu direito creditório do IRPJ estimativa recolhido a maior no valor de R\$ 108.000,32, quanto ao período de apuração de agosto/1998, e de seu aproveitamento – compensação tributária com débito da Cofins, relativo ao período de apuração de agosto/2003, código de receita 2173 (fls. 04/08).

O crédito pleiteado tem origem no pagamento de R\$ 233.290,89 de 30/09/1998, conforme cópia do DARF de fls. 06 e 15, efetuado pela empresa de Telecomunicações do Amapá S/A, CNPJ: 05.965.421/000170 (empresa incorporada, sucedida pela TELEMAR), a título de quitação do IRPJ, apurado por estimativa ou com base em balancete de suspensão ou redução, do período de apuração de agosto/1998, código de receita 2362, no citado valor, cujo montante, inclusive, foi informado na respectiva DCTF, valor totalmente vinculado ao débito confessado, restando saldo disponível zerado (fl. 136).

Entretanto, na DIPJ 1999, ano-calendário 1998, Ficha 12 Cálculo do Imposto de Renda por Estimativa – mês agosto/1998 –, a contribuinte informou que apurara o imposto com base em balancete de suspensão/redução (fls.137/138):

- imposto apurado (alíquota de 15%): R\$ 470.311,80;
- (+) Adicional (10%): R\$ 297.541,20;
- (-) imposto devido meses anteriores: R\$ 621.258,20;

• (-) IRRF retido por órgão público: R\$ 2.491,77

• imposto a pagar: R\$ 125.290,56.

Para justificar o PER/DCOMP que apresentara, a contribuinte, em 18/11/2003, retificou a DCTF do 3º trimestre/1998 para se adequar à DIPJ desse ano-calendário, reduzindo o IRPJ estimativa de agosto/1998 de R\$ 233.290,89 para débito apurado de R\$ 127.782,34, informando, ainda, compensação sem DARF de R\$ 2.491,77 – retenção de IRPJ por Órgão Público, informando imposto a pagar R\$ 125.290,56 (quitado pelo recolhimento de R\$ 233.290,89 de 30/09/1998, conforme cópia do DARF de fls. 06 e 15), gerando, assim, o pretensão crédito pleiteado de R\$ 108.000,32 (fls. 109/114).

Ao apreciar o pleito da Contribuinte, a Derat/RJ emitiu o Despacho Decisório de fl. 94, no qual, com base no Parecer Conclusivo nº 164/2008, decidiu **indeferir** o crédito:

1. O presente processo foi formalizado com o objetivo de estabelecer tratamento manual à Declaração de Compensação (DComp) nº 16189.94941.150903.1.3.048912, transmitida eletronicamente em 15/09/2003, impressa às fls. 04 a 08, alegando possuir crédito contra a Fazenda Pública, oriundo de IRPJ em razão de pagamento a maior ou indevido efetuado em 30/09/1998 pela incorporada TELECOMUNICAÇÕES DO AMAPÁ S/A, CNPJ 05.965.421/000170.

2. O débito de COFINS a ser extinto por compensação refere-se ao período de apuração Agosto/2003, no valor total de R\$ 212.814,63 que corresponderia a atualização do crédito original de R\$ 108.000,32 oriundo do DARF discriminado à fl. 06.

3. Com o objetivo de conferir certeza e liquidez necessárias à compensação pleiteada, nos moldes determinados pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional, a DEFIS/RJO efetuou diligência, nos termos do artigo 4º da IN SRF nº 600/2005.

4. Em decorrência da diligência empreendida, foram anexados ao presente processo os documentos de fls. 18 a 55, bem com o relatório da diligência às fls. 56 e 57 no qual o Auditor Fiscal Diligente informou que "... o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que demonstre a efetividade das Exclusões ao Lucro Líquido do Período, no cálculo do Imposto de Renda por Estimativa do mês de agosto de 1998, de que tratam os Termos de Intimação Fiscal datados de 11/07/2008 e 21/07/2008 O livro Diário também não está disponível."

(...)

11. Portanto, se o crédito aqui pleiteado não pode ser comprovado mediante a apresentação da documentação pertinente, então este crédito carece da certeza e liquidez exigidas pelas normas cogentes de Direito Público que informam o instituto da compensação em sede tributária.

(...)

12. Por último, mas não menos importante, mediante consulta aos sistemas da RFB à fl.61, verifica-se que a DCTF retificadora apresentada pelo interessado em 18/11/2003, que pretendeu diminuir o débito relativo ao IRPJ de Agosto/1998, não pode ser aceita em razão do prazo decadencial para a repetição do indébito tributário, ex vi do art. 168, inciso I, do CTN.

13. Assim, o suposto pagamento indevido ou a maior, relativo ao valor pago pelo DARF discriminado às fls. 06, foi utilizado em sua totalidade, nos termos da DCTF originalmente apresentada.

14. Portanto, não resta saldo a restituir.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade. A 6ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I decidiu **indeferir** o direito creditório pleiteado, no Acórdão nº 12-23.485, conforme ementa a seguir.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1998

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. 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.

Foi interposto recurso voluntário, cujo provimento foi negado pela 2ª Turma Especial da Primeira Seção do CARF, nos termos do Acórdão nº 1802-001.139, conforme ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 1998

DESPACHO DECISÓRIO. ATO ADMINISTRATIVO FUNDAMENTADO. INEXISTÊNCIA DE VÍCIO. NULIDADE REJEITADA.

Estando o despacho decisório fundamentado em parecer conclusivo, parte inseparável e incidível do citado ato administrativo, rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada pela inocorrência de vício que o pudesse macular de nulidade.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.

*COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.
INOCORRÊNCIA. PRELIMINAR REJEITADA.*

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação e não da data do fato gerador do débito declarado/confessado.

*PROTESTO GENÉRICO PELA PRODUÇÃO DE TODAS AS
PROVAS ADMITIDAS EM DIREITO. INDEFERIMENTO.*

Indefere-se o mero pedido genérico para produção posterior de provas e/ou perícia, principalmente, quando não enquadrado nas hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72.

As regras do Processo Administrativo Fiscal estabelecem que a impugnação deverá ser instruída com os documentos em que se fundamentar, mencionando, ainda, os argumentos pertinentes e as provas que o reclamante julgar relevantes. Assim, não se configurando nenhuma das hipóteses do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72, não poderá ser acatado o pedido genérico pela produção posterior de prova.

A Contribuinte interpôs recurso especial, no qual protesta sobre duas matérias: (1) necessidade de a DCTF retificadora estar lastreada por documentos probatórios em processo de direito de reconhecimento creditório; e (2) decadência do Fisco para efetuar a verificação da liquidez e certeza do direito creditório. No mérito, em relação à primeira matéria, entende pela desnecessidade de obrigação do contribuinte para comprovar as razões que originaram a retificação de declarações de informações contábeis, conforme fundamentos do paradigma nº 1101-00.470. Sobre a segunda matéria, discorre sobre a impossibilidade de rediscussão de lançamentos por homologação relativos a período anterior a cinco anos, prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Faz o pedido no sentido de se julgar procedente o Recurso Especial e, subsidiariamente, pela conversão do julgamento em diligência para averiguação do direito creditório.

Foi dado seguimento ao recurso especial conforme os despachos de exame de admissibilidade de e-fls. 580/585 e 604/606.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 587/598 e 608/616). Sobre a matéria "necessidade de a DCTF retificadora estar lastreada por documentos probatórios", entende que não teria restado demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária, razão pela qual o recurso especial não poderia ser conhecido nesta parte. Discorre que teria se consumado preclusão do direito para apresentação de provas posteriormente à impugnação, nos termos do art. 16, § 4º do PAF. No mérito, aduz que cabe ao contribuinte o ônus da prova da comprovação da exatidão e liquidez dos valores informados, vez que, uma vez analisada a DCOMP, a legislação não admite qualquer alteração no seu conteúdo. Em relação à matéria "decadência do Fisco para efetuar a verificação da liquidez e certeza do direito creditório", discorre que o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN aplica-se a casos de constituição de crédito tributário, e não na verificação de liquidez e certeza efetuada nos processo de reconhecimento de direito creditório. Requer pela negativa de provimento do recurso especial.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

O recurso especial da Contribuinte versa sobre duas matérias: (1) necessidade de a DCTF retificadora estar lastreada por documentos probatórios em processo de direito de reconhecimento creditório. e (2) decadência do Fisco para efetuar a verificação da liquidez e certeza do direito creditório.

1. Admissibilidade.

O recurso especial é tempestivo. Contudo, aduz a PGFN, em contrarrazões, que a primeira matéria, necessidade de a DCTF retificadora estar lastreada por documentos probatórios, não deveria ter seguimento, em razão da falta de similitude fática entre a decisão recorrida e o acórdão paradigma nº 1101-00.470.

Não assiste razão à PGFN.

Em ambos os casos (recorrido e paradigma), trata-se de análise de reconhecimento de direito creditório, no qual a Contribuinte enviou declaração de compensação, que foi indeferida pela Receita Federal por inexistência do crédito. Em ambas as situações, a empresa alega que teria enviado declaração retificadora de DCTF posteriormente à declaração de compensação, no qual corrige os débitos anteriormente informados para valores a menor, o que teria dado origem ao crédito decorrente de pagamento a maior.

No paradigma, entendeu o Colegiado que a retificação da DCTF, por si só, já seria suficiente para retificar os débitos anteriormente declarados, e, por isso, teria restado demonstrado que o pagamento efetuado teria sido a maior, em razão do pagamento ter considerado um débito "X", e a retificação ter declarado um débito no valor "X-1".

Por outro lado, na decisão recorrida, o Colegiado manifestou-se no sentido de que a retificação da DCTF, alterando a confissão original do débito para um valor a menor, deveria estar lastreada por documentação probatória.

Evidente, portanto, a interpretação divergente da legislação tributária, em face de dois suportes fáticos que guardam similitude.

Em relação à outra matéria, "decadência do Fisco para efetuar a verificação da liquidez e certeza do direito creditório", acompanho as razões do despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 604/606) que deu seguimento ao recurso.

Assim, voto no sentido de **conhecer** do recurso especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

2. Mérito.

São duas as matérias objeto de análise: (1) necessidade de a DCTF retificadora estar lastreada por documentos probatórios em processo de direito de reconhecimento creditório, e (2) decadência do Fisco para efetuar a verificação da liquidez e certeza do direito creditório, cada qual em tópico específico.

2.1. Necessidade de a DCTF retificadora estar lastreada por documentos probatórios em processo de direito de reconhecimento creditório.

A princípio, vale transcrever breve resumo dos fatos:

1º) a Contribuinte apurou IRPJ - código 2362 a pagar no valor de R\$233.290,89, estimativa mensal de agosto/1998, tendo efetuado o pagamento, conforme débito confessado em DCTF original;

2º) em **15/09/2003**, encaminha PER/DCOMP, pleiteando reconhecimento de crédito e sua utilização para fins de compensação, por entender que teria realizado pagamento a maior do IRPJ no valor de R\$108.000,32;

3º) em **04/10/2003**, encaminha DCTF retificadora (e-fls. 127/131), para informar que o valor devido na DCTF original era menor (e que deu origem ao crédito da PER/DCOMP de 15/09/2003);

4º) ao apreciar a PER/DCOMP, em procedimento de **tratamento manual**, o Parecer Conclusivo nº 166, de **09/09/2008** (da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária - RJ, e-fls. 63/65), após **diligências fiscais** (intimações e-fls. 19/58) que demandaram da Contribuinte a apresentação de documentos de escrita contábil e fiscal, concluiu que a retificação da base de cálculo da CSLL - estimativa mensal janeiro/1999 não estaria comprovada, e por isso não reconheceu o direito creditório pleiteado e, por consequência, não homologou a compensação.

A princípio, cumpre esclarecer que os §§ 9º, 10 e 11, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996¹, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003, predicam que o rito da compensação segue as regras do Decreto-lei nº 70.235, de 1972 (PAF), sendo que a prova de liquidez e certeza do crédito tributário pleiteado para fins de indébito tributário é do contribuinte. Ou seja, eventuais retificações em declarações, via de regra, devem ser acompanhadas de documentos de se mostram aptos a lastrear as modificações informadas.

No caso concreto, numa leitura preliminar, como a DCTF retificadora foi encaminhada em **04/10/2003**, e a decisão administrativa que indeferiu a compensação foi emitida em **09/09/2008**, poder-se-ia entender que a DCTF poderia, por si só, ser suficiente para alterar o valor do débito confessado, vez que foi enviada **antes** do despacho decisório que deliberou sobre o reconhecimento do direito creditório. Tal conclusão poderia ser definitiva,

¹ Lei nº 9.430, de 1996, art. 74 (...):

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

caso se tratasse de um **despacho decisório eletrônico**, ocasião em que, pelo tratamento dos dados ser meramente decorrente de um **cruzamento eletrônico** de informações entre declarações, não tem a Contribuinte a oportunidade de se manifestar sobre a retificação antes da prolação da decisão administrativa.

Ocorre que o caso em tela guarda particularidades.

Isso porque foi objeto de um **tratamento manual** de dados.

A autoridade fiscal, ao deparar-se com a retificação da DCTF efetuada pela Contribuinte, efetuou diligência fiscal, e encaminhou intimações para a Contribuinte (e-fls. 19/58), solicitando apresentação de documentos aptos a lastrear a alteração do débito confessado na DCTF original.

Vale transcrever relato da autoridade fiscal na Informação Fiscal (e-fls. 46/47) sobre o procedimento de verificação:

(2) Em 24/04/2008, o contribuinte foi intimado a apresentar o Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR de 1998 (fl. 18) e somente ao ser reintimado em 23/05/2008 (fl. 19), atendeu ao solicitado. (fls. 20 a 33)

(3) Através dos Termos de Intimação datados de 11/07/2008 e 21/07/2008 (fls. 34 e 35), foi o contribuinte, na qualidade de sucessora de Telecomunicações do Amapá S/A - CNPJ 05.965.421/0001-70, a demonstrar com documentação hábil e idônea a efetividade das Exclusões ao Lucro Líquido do Período, no cálculo do Imposto de Renda por Estimativa do mês de agosto de 1998, denominadas:

- "Pagamento da Provisão para Participação nos Lucros" no montante de R\$ 168.915,92;

- "Gratificação de Administradores Págs, ref. 1997" no montante de R\$ 144.926,14;

(4) Em resposta ao solicitado no supra mencionado Termo o contribuinte em 28/07/2008, informa por escrito ao Auditor-Fiscal abaixo identificado, que : (fls. 36 a 52)

'1) Em função da grande quantidade e complexidade de contas contábeis a serem tratadas na apuração do IRPJ e da CSLL, algumas contas utilizadas nas adições e exclusões eram contas PATRIMONIAIS. Assim, o funcionamento na apuração se dava da seguinte forma : adicionava-se o saldo ATUAL da conta patrimonial, e excluía-se o saldo do ano ANTERIOR. Desta forma, se o saldo atual fosse maior do que o saldo anterior, teríamos, como efeito líquido, uma adição. Continuando no mesmo raciocínio, se o saldo atual fosse menor do que o saldo do ano anterior, teríamos, como efeito líquido, uma exclusão;

2) Em resposta ao Termo de Reintimação, estamos anexando cópia do balancete de dezembro de 1997, cujo saldo final das contas de Participação nos Lucros de Empregados (conta de

Passivo) é exatamente o valor que está sendo excluído no ano de 1998 (R\$ 168.915,92);

3) Não conseguimos localizar no balancete de 1997 o valor exato de R\$ 144.926,14 referente à Gratificação de Administradores, entretanto, estamos anexando cópia da DIPJ do ano-calendário de 1997, onde está consignado este valor, na linha 02 da Ficha 05, no campo "PARCELA NÃO DEDUTIVEL", demonstrando, desta forma, que o valor foi devidamente adicionado no ano anterior.'

(5) Mediante competente Termo datado de 20/08/2008-(f1- 53),- foi o contribuinte intimado a responder por escrito (de imediato) se tinha condições de apresentar até o final do dia o Livro Diário do ano de 1998.

(6) O contribuinte em 21/08/2008, informa que disponibilizaria os livros solicitados até 22/08/2008

(7) Até a presente data o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que demonstre a efetividade das Exclusões ao Lucro Líquido do Período, no cálculo do Imposto de Renda por Estimativa do mês de agosto de 1998, de que tratam os Termos de Intimação Fiscal datados de IIII 11/07/2008 e 21/07/2008 (foram apresentados tão somente Balancetes Analíticos referentes a dezembro de 1997, cópia da DIPJ/1998 - ano base de 1997 e apenas o Razão de 1998). O Livro Diário também não está disponível.

(8) Cabe ressaltar que com o Plano de Contas fornecido e o Livro Razão (sem a conta de contrapartida), até a presente data nem o Auditor-Fiscal abaixo identificado nem os funcionários do contribuinte que o acompanham foram capazes de forma; convicção da efetividade das referidas exclusões.

(9) Até a presente data o contribuinte não logrou comprovar as referidas exclusões.

Desta forma o valor da base de cálculo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (Estimativa) para o mês de agosto de 1998 é R\$ 3.449.254,17.

Observa-se que, não obstante reiteradas intimações, a Contribuinte não apresentou documentação suficiente para lastrear a retificação da DCTF.

Assim, o Parecer Conclusivo nº 166/2008 (e-fls. 63/65) decidiu no seguinte sentido:

4. Em decorrência da diligência empreendida, foram anexados ao presente processo os documentos de fls. 18 a 55, bem com o relatório da diligência às fls. 56 e 57 no qual o Auditor-Fiscal Diligente informou que "... o contribuinte não apresentou documentação hábil e idônea que demonstre a efetividade das Exclusões ao Lucro Líquido do Período, no cálculo do Imposto de Renda por Estimativa do mês de agosto de 1998, de que

tratam os Termos de Intimação Fiscal datados de 11/07/2008 e 21/07/2008 ... O livro Diário também dão está disponível."

5. Outrossim, prossegue informou-se também "... que com o Plano de Contas fornecido e O Livro Razão (sem conta de contrapartida), até a presente data nem o Auditor-Fiscal nem os funcionários do contribuinte que o acompanham foram capazes de forma convicção da efetividade das referidas exclusões"

(...)

11. Portanto, se o crédito aqui pleiteado não pode ser comprovado mediante a apresentação da documentação pertinente, então este crédito carece da certeza e liquidez exigidas pelas normas cogentes de Direito Público que informam o instituto da compensação em sede tributária.

12. Por último, mas não menos importante, mediante consulta aos sistemas da RFB à fl.61, verifica-se que a DCTF retificadora apresentada pelo interessado em 18/11/2003, que pretendeu diminuir o débito relativo ao IRPJ de Agosto/1998, não pode ser aceita em razão do prazo decadencial para a repetição do indébito tributário, ex vi do art. 168 inciso I do CTN.

13. Assim, o suposto pagamento indevido ou a maior, relativo ao valor pago pelo DARF discriminado às fls. 06, foi utilizado em sua totalidade, nos termos da DCTF originalmente apresentada.

14. Portanto, não resta saldo a restituir.

Observa-se que a autoridade fiscal, ao efetuar a verificação da alteração do débito confessado em DCTF, com base em escrita e fiscal disponibilizada pela Contribuinte, concluiu no sentido de que a alteração da declaração não estava amparada por documentos contábeis e fiscais aptos a fazer a devida comprovação.

Ocorre que a DCTF tem efeito de confissão de dívida e **constituição definitiva** do crédito tributário, conforme legislação de regência (art. 5º do Decreto-lei n.º 2.124, de 1984, e Instruções Normativas da SRF e RFB que dispõem sobre a DCTF). Os débitos informados podem ser **objeto de cobrança administrativa** e, caso não liquidados, são enviados para inscrição em Dívida Ativa da União (DAU).

Nesse contexto, uma vez constatado pela autoridade fiscal que a retificação dos valores, com base **nos dados da escrita fiscal do contribuinte** e de **documentação apta a lastrear os registros contábeis**, não lastrou a alteração, não há como se validar a declaração retificadora.

E não há que se falar em efetuar **nova** diligência para verificar se o crédito tem liquidez e certeza. Ora, conforme já dito, já foi realizada diligência fiscal, com várias intimações para a Contribuinte, ocasião em que não foram apresentados documentos aptos a lastrear a retificação pleiteada. Nesse contexto, torna-se desprovido de finalidade o pedido de

diligência, não havendo nenhum sentido o retorno dos autos para solicitar documentação que já foi demandada anteriormente.

Portanto, voto no sentido de negar provimento ao recurso da Contribuinte, em relação à matéria analisada.

2.2. Decadência do Fisco apreciar anos-calendário anteriores dos previstos no art. 150, § 4º do CTN para averiguar liquidez e certeza do crédito em processo de reconhecimento de direito creditório.

Trata-se de verificar se a administração tributária, ao verificar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, encontra-se submetida ao prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º, art. 150 do CTN, aplicável aos lançamentos por homologação.

Ocorre que o processo de reconhecimento de direito creditório é diferente daquele previsto para a constituição do crédito tributário.

O direito creditório só é reconhecido se revestido dos atributos de liquidez e certeza, conforme o art. 170 do CTN:

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

Por isso, compete à autoridade tributária apurar a origem do crédito tributário, sendo que, neste caso, o ônus da prova é do contribuinte.

Por outro lado, o Fisco tem um prazo determinado para promover a devida análise e a homologação do direito creditório, sob pena de se homologar tacitamente o pedido do sujeito passivo.

Assim, a contagem do prazo decadencial para que o Fisco possa promover a análise do direito creditório pleiteado pelo contribuinte inicia-se a partir da data de entrega da declaração, conforme dispõe o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003 (*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação*).

A devida investigação da origem do crédito, que, no caso concreto, teve origem em saldos negativos de anos anteriores, resultou em uma nova apuração do tributo referente ao ano-calendário. Trata-se de análise em que não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário. É situação distinta daquela em que a investigação da autoridade autuante é no sentido de se verificar a apuração efetuada pelo sujeito passivo para a constituição do crédito tributário e, caso seja detectado tributo a pagar, efetua-se o lançamento de ofício.

A diferença é ilustrada com bastante precisão no voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1101-001.084, do qual peço vênha para transcrever excerto.

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.

§ 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 débitos 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 à 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 argüiu 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. Daí 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.

Assim, 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.

Cabe, portanto, ser **mantida** a decisão recorrida, e negado provimento ao recurso.

3. Conclusão.

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

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

Processo nº 10768.906840/2006-63
Acórdão n.º **9101-003.156**

CSRF-T1
Fl. 639
