



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.902092/2009-61
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.203 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 09 de maio de 2019
Recorrente USINA BARRA GRANDE DE LENCOIS S A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

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 ajuste de saldo negativo, o resultado do exercício deve ser recomposto, com a finalidade de averiguar liquidez e certeza de direito creditório, sem que haja desdobramento em tributo a pagar, razão pela qual não há que se falar em contagem do prazo decadencial. Trata-se de situação completamente diferente daquela em que, no decorrer de uma ação fiscal, efetua-se a glosa do saldo negativo tendo como consequência a apuração de tributo a pagar nos termos do art. 142 do CTN e lançamento de ofício, caso em que 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 maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora), que não conheceu do recurso. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Livia De Carli Germano (relatora), Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteadado e Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado), que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano - Relator

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Fabiano Alves Penteado, Viviane Vidal Wagner, Lívia De Carli Germano, Daniel Ribeiro Silva (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo. Ausente o conselheiro Demetrius Nichele Macei, substituído pelo conselheiro Daniel Ribeiro Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência interposto pelo contribuinte (fls. 149-154) em face do acórdão n.º 1301-00.883, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção em 11 de abril de 2012, que recebeu as seguintes ementa e decisão:

Acórdão recorrido: 1301-00.883, de 11 de abril de 2012

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL

Ano-calendário: 2003

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA PARA REVISÃO DA ESCRITURAÇÃO DA DIPJ. PROCEDIMENTO PARA AFERIÇÃO DOS REQUISITOS DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

Não se reconhece a decadência ao se verificar que a revisão dos valores lançados na DIPJ se deu ao fundamento de aferir a certeza e liquidez do crédito indicado para compensação, não resultando qualquer lançamento de ofício.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Primeira Seção de Julgamento, por unanimidade, negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto proferidos pelo Relator.

Cientificada em 1º de junho de 2012 (fl. 147), a Recorrente interpôs recurso especial em 18 de junho de 2012 (fl. 149), alegando divergência em relação ao conteúdo do acórdão n.º 101-96.377, de 17 de outubro de 2007, cuja ementa é a seguinte:

Acórdão paradigma n.º 101-96.377

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1995

CONFRONTO DIRF X DOCUMENTOS DE RETENÇÃO – pode o Fisco proceder ao confronto dos documentos de retenção apresentados pelo contribuinte com as informações prestadas pela fonte pagadora acerca da retenção do IRRF. Não pode o Fisco negar a restituição com base em valores de suposta receita financeira omitida, quando comprovados os valores declarados, tanto da receita financeira quanto do IRRF, mormente quanto à obrigação de terceiro e não da peticionante.

DECADÊNCIA – não pode o Fisco, a pretexto de verificar a existência de saldo a restituir, reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência do seu direito de constituir o crédito tributário.

Recurso Voluntário Provido.

O despacho de admissibilidade de fls. 159-161, de 25 de agosto de 2014, deu seguimento ao recurso especial, observando que *"A conclusão do acórdão paradigma é a de que não pode o Fisco, a pretexto de verificar a existência de saldo a restituir, reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência do seu direito de constituir o crédito tributário. Já o acórdão recorrido entende que, não resultando em lançamento de ofício, são passíveis de revisão os valores informados na DIPJ com vistas a aferir a liquidez e certeza do crédito indicado em declaração de compensação."*

Intimada em 30 de outubro de 2014 (fl. 162), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em 5 de novembro de 2014 (fls. 163-168), aduzindo exclusivamente questões de mérito.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Lívia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a apreciar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

A Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) é instância especial de julgamento com a finalidade de proceder à uniformização da jurisprudência do CARF. Desse modo, a admissibilidade do recurso especial está condicionada ao atendimento das condições previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.

(...)

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Destaca-se, de início, que o alegado dissenso jurisprudencial se estabelece em relação à interpretação das normas, devendo, pois, a divergência, se dar em relação a questões de direito, tratando-se da **mesma legislação** aplicada a uma **mesma situação fática**.

Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há que se falar em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica.

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, compreendo que a Recorrente **não logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, pois chegou-se a conclusões distintas em situações fáticas semelhantes, mas à luz de diferentes normas e contextos jurídicos.

Explico.

O caso dos autos trata de DCOMP apresentada em 2004 que não foi homologada porque, ao analisar o crédito pleiteado pela contribuinte, a unidade de origem, por meio do despacho decisório, efetuou a revisão da base de cálculo da CSLL daquele ano e concluiu que não haveria saldo negativo a restituir.

Já o caso analisado pelo acórdão paradigma tratou de DCOMP pretendendo a compensação de saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário 1995, formado por IRRF retido sobre receitas financeiras. O despacho decisório negou a compensação em razão da falta de comprovação de que o valor da receita financeira que deu origem ao IRRF foi oferecido à tributação, e então o voto condutor do acórdão 101-96.377 considerou que tal comprovação ocorreu. Transcrevo, neste sentido, os dois últimos parágrafos desse voto (grifamos):

A discussão que se coloca nestes autos não é se houve ou não retenção dos valores do imposto de renda. O indeferimento do pleito teve por base a falta de comprovação de que o valor da receita financeira que deu origem ao IRRF foi oferecido à tributação pela recorrente.

Ocorre que restou comprovado nos autos que o total da receita financeira declarada consta dos comprovantes de rendimentos apresentados. A diferença apontada é a diferença entre os valores constantes da DIRF e aqueles que não teriam sido comprovados na contabilidade da fonte retentora do IR e portanto aquela diferença deveria ter sido lançada nesta e não na recorrente, o que caracterizaria erro no procedimento, por erro na identificação do sujeito passivo. Além disso tal alteração não poderia ter sido realizada, posto que em 2005, já havia transcorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dela decorrente.

No caso do acórdão paradigma, o fundamento utilizado pelo despacho decisório para negar a compensação foi comprovadamente infirmado pelo contribuinte, sendo que, quando o voto condutor menciona a impossibilidade de se reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência, ele se refere (na última frase do trecho de voto acima transcrito) à impossibilidade de cobrar tributos da fonte pagadora dos rendimentos, a que reteve o IRRF, e não à contribuinte que sofreu a retenção e pleiteia a sua restituição via DCOMP.

Diferentemente, no caso dos autos a tese que a contribuinte sustenta é a de que o fisco não pode, ao analisar sua DCOMP, rever a base de cálculo dos seus próprios tributos.

Trata-se de discussões jurídicas diversas que, logicamente, podem levar a conclusões diferentes, mas não necessariamente excludentes.

Compreendo que somente se verifica a divergência jurisprudencial quando é possível, da análise do racional exposto no voto condutor do acórdão indicado como paradigma, saber qual seria a solução que aquela turma daria ao caso dos autos. Tal exercício, todavia, revelou-se infrutífero.

Assim, no caso, entendo que o recurso especial não pode ser conhecido, eis que o acórdão indicado como paradigma não se presta a comprovar a divergência jurisprudencial, nos termos do artigo 67 do Anexo II do RICARF/2015.

Mérito

Tendo restado vencida quanto ao não conhecimento do presente recurso, passo a apreciar o mérito.

O mérito do presente recurso consiste em definir se, por ocasião da análise de uma Declaração de Compensação - DComp, as autoridades fiscais podem revisar a base de cálculo dos tributos indicados como formadores do crédito então declarado, e se há prazo para tal revisão.

No caso, a pretexto de analisar o crédito declarado pela Recorrente em Dcomp apresentada em 19 de outubro de 2004, referente a saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2003, a unidade de origem acabou por realizar, em 24 de agosto de 2009 (AR de fl. 108), uma extemporânea revisão da base de cálculo da CSLL cujo fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 2003.

Neste ponto, entendo que assiste razão à Recorrente quando pleiteia o reconhecimento da decadência quanto à revisão da base de cálculo da CSLL.

Isso porque, nos termos dos artigos 150, § 4º e 173, I, do Código Tributário Nacional, no caso de tributos sujeitos à sistemática dos denominados “lançamentos por homologação”, é de 5 anos o prazo (decadencial) para as autoridades fiscais promoverem a revisão do lançamento sendo que a aplicação de um ou outro artigo depende da existência ou não de pagamento (ou declaração) e da presença ou não de dolo, fraude ou simulação, nos termos do REsp Repetitivo nº 973.733SC e do enunciado da Súmula 555 do STJ.

Ambos os dispositivos do CTN são claros em dispor que, após esse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito. É dizer, após os 5 anos, não mais se pode discutir a formação da base de cálculo de tributos declarados pelo contribuinte. Veja-se (grifos nossos):

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 ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Ora, não se pode admitir que, não obstante o dever/poder do Fisco de constituir o crédito tributário esteja obstado definitivamente (em razão do decurso do prazo decadencial), os tributos possam ainda ser cobrados por vias indiretas por exemplo por meio da não homologação de compensações que pretendam reformular sua base de cálculo.

Isso seria fazer letra morta do CTN, em especial quando este dispõe que o crédito considera-se "definitivamente" extinto. De fato, ou o crédito tributário está extinto de forma permanente (definitivamente) ou ele admite revisão futura (que seria o caso se a extinção fosse condicional ou a termo).

A conclusão a que se chega, portanto, é de que a revisão da base de cálculo do IRPJ cujo fato gerador ocorreu em 31 de dezembro de 2003 apenas poderia ocorrer dentro do período de 5 anos, sendo extemporânea a glosa de despesas e a recomposição do lucro real cientificada ao contribuinte apenas em 24 de agosto de 2009.

De fato, após o decurso do prazo decadencial, estando o crédito tributário definitivamente extinto, restam cumpridos os requisitos constantes do artigo 170 do Código Tributário Nacional, resumidos na verificação de sua certeza e liquidez.

Vale ressaltar que, ao contrário do que muitos defendem, a conclusão acima não dá margem a "abusos" por parte dos contribuintes, como o de apresentar a DCOMP apenas no último dia do quinquênio legal, "de maneira que a compensação declarada pela contribuinte no dia seguinte já não estaria sob condição resolutoria de ulterior homologação". Tal raciocínio confunde as atividades de revisão do lançamento e homologação de compensações, tarefas estas completamente diferentes e cada um com seu devido termo inicial de prazo.

Para que não haja dúvidas quanto ao que estamos afirmando, o que se conclui aqui é que:

- (i) no caso de revisão de um "lançamento por homologação": o prazo é de 5 anos contados ou do fato gerador ou do exercício seguinte ao que poderia ser efetuado, conforme se trate de hipótese do art. 150, § 4º e 173, I, do CTN. A atividade a ser realizada pelas autoridades fiscais dentro desse prazo é a verificação da correta aplicação da alíquota e da apuração da respectiva base de cálculo, devendo o contribuinte guardar,

até o termo final desse período, toda a documentação utilizada como base para tal apuração.

(ii) no caso de declaração de compensação: o prazo é de 5 anos contados de sua apresentação, nos termos do art. 74, §5º, da Lei 9.430/1996. A atividade a ser realizada pelas autoridades fiscais dentro desse prazo é a verificação da existência e regularidade do crédito pleiteado, devendo o contribuinte guardar, até o termo final desse período, toda a documentação utilizada como base para tal crédito.

Assim, é verdade que, no contexto do procedimento de homologação das declarações de compensação, deve ser atestada a existência e a suficiência do crédito invocado para a extinção dos débitos compensados, mas não pode a fiscalização, por esta via, pretender a revisão de um (auto)lançamento e a cobrança (indireta, pela via da não homologação de compensações) de débitos para os quais a via do auto de infração não mais possa ser utilizada, já que, com o decurso do prazo decadencial, o crédito tributário passa a se revestir dos requisitos de certeza e liquidez.

Compreendo portanto que a decisão recorrida merece reforma.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por não conhecer do recurso especial do contribuinte. Caso vencida, no mérito, oriento meu voto por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lívia De Carli Germano

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto da I. relatora, peço vênias para divergir sobre a admissibilidade e o mérito.

Sobre a admissibilidade, entendo que o recurso especial demonstrou a divergência na interpretação tributária, requisito específico previsto no art. 67, *caput* e § 1º, do Regimento Interno do CARF.

Discute-se matéria relativa à aplicabilidade de decadência no procedimento de verificação de liquidez e certeza de reconhecimento de direito creditório.

Transcrevo ementa do paradigma (Acórdão nº 101-96.377), na parte que interessa:

DECADÊNCIA – não pode o Fisco, a pretexto de verificar a existência de saldo a restituir, reabrir a análise de fatos ocorridos em período já abrangido pela decadência do seu direito de constituir o crédito tributário.

Segue excerto do voto:

Inicialmente devo me manifestar quanto à alegada impossibilidade de a autoridade tributária proceda a qualquer alteração na apuração do IRPJ e da CSLL argüida pela recorrente em sua sustentação oral, em função do lapso de tempo transcorrido entre os fatos (ano-calendário de 1995) e à análise promovida pela autoridade tributária (a ciência do segundo despacho de indeferimento do pleito se deu em 08 de novembro de 2005).

(...)

Além disso tal alteração não poderia ter sido realizada, posto que em 2005, já havia transcorrido o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário dela decorrente

Observa-se que a decisão pronuncia-se cirurgicamente a respeito da matéria que pretende devolver a recorrente para discussão. Aduz que não poderia a Administração Tributária, no exame de liquidez e certeza do reconhecimento do direito creditório, promover, no decorrer do ano de 2005, exame de crédito cuja origem teria se dado em 1995,

O racional da decisão paradigma mostra-se apto, portanto, a reformar a decisão recorrida.

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

Passo ao exame do mérito.

Como já dito, discute-se 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 n.º 1101-001.084, do qual peço vênia para transcrever excerto.

O caput do art. 74 da Lei n.º 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 n.º 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 a DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, o qual não se presta, sequer, a instrumentalizar a cobrança dos saldos devedores nele indicados.

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

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

Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as consequências 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. Cobia 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 n.º 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 n.º 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 n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 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 As 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.

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

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura