



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

Processo nº 10875.001515/2003-42
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.261 – 1ª Turma
Sessão de 09 de julho de 2019
Matéria IRPJ - DCOMP SALDO NEGATIVO
Recorrente UMICORE BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. POSSIBILIDADE.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

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. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Cristiane Silva Costa e Edeli Pereira Bessa. Entretanto, findo o prazo regimental, a Conselheira Cristiane Silva Costa não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do parágrafo 7º., do art. 63, do anexo II, da Portaria MF nr. 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto (suplente convocada) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente). Ausente o conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado..

Relatório

Trata-se de processo de compensação, cuja DCOMP foi protocolada em 28/04/2003 (e-fls. 2 a 4) e consiste em créditos de saldo negativo de IRPJ e CSLL, apurado nos anos-calendário de 2000 e 2001 com débitos próprios.

O despacho decisório, à e-fl. 84, informa, primeiramente, que por questão de operacionalização das informações nos sistemas da Receita Federal do Brasil, o pleito do contribuinte foi dividido em dois processos administrativos, o presente tratando do ano-calendário 2000, e o segundo (processo administrativo nº 16098.000058/2008-17) considerando o ano-calendário 2001.

No mérito, o despacho reconheceu parcialmente o direito creditório do contribuinte. Mais especificamente, consta à e-fl. 90 que apenas o direito creditório relativo ao Saldo Negativo de IRPJ foi deferido no valor de R\$ 115.916,15. Já o Saldo Negativo de CSLL foi indeferido.

A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (e-fls. 105 a 132), que foi julgada parcialmente procedente pela 4ª Turma da DRJ/CPS, sob o acórdão nº 05-24.401, em 15 de dezembro de 2008, que reconheceu o valor adicional de R\$ 20.172,34 referente ao saldo negativo de IRPJ/ano-calendário 2000. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2000

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL.

A restituição de saldo negativo do IRPJ e da CSLL, com a posterior compensação, condiciona-se à comprovação da tributação dos rendimentos cujo IRRF se pretende deduzir e, ainda, desde que devidamente acobertado pelos correspondentes Informes de Rendimentos; bem como à comprovação do pagamento/compensação das estimativas levadas à dedução no cálculo do imposto/contribuição devidos, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo.

Retifica-se o Despacho Decisório recorrido na mesma proporção das estimativas de IRPJ comprovadas.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL.
LANÇAMENTO *VERSUS* RECONHECIMENTO DE INDÉBITO
TRIBUTÁRIO.

A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. Reconhecido direito creditório adicional, homologa-se a compensação na proporção do crédito concedido.

Diante do deferimento parcial da manifestação de inconformidade, a contribuinte interpôs recurso voluntário (e-fls. 311 a 336) repisando seus argumentos. Na sessão de 27 de maio de 2011, sob o Acórdão nº 1401-00.576 (e-fls. 469 a 481), foi negado provimento ao recurso do contribuinte. Veja-se a ementa de tal decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2000

IRRF. DEDUÇÃO. POSSIBILIDADE.

A pessoa jurídica apenas poderá deduzir da apuração o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente. Na hipótese, o contribuinte não comprovou que parte das receitas financeiras foram oferecidas à tributação.

SALDO NEGATIVO. EXAME. PRAZO.

Inaplicável o prazo decadencial estatuído no Código Tributário Nacional ao exame da certeza e liquidez do crédito pleiteado.

COMPENSAÇÃO. VALORAÇÃO DO CRÉDITO.

A compensação objeto de pedido de compensação deferido ou de Declaração de Compensação apresentada à SRF até 27 de maio de 2003 será efetuada considerando-se o encerramento do período de apuração do débito, conforme art.63, IV, da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28/12/05.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

PROVAS. APRESENTAÇÃO. MOMENTO.

Afora as exceções legais, a defesa deve estar instruída com as respectivas provas que sustentem o direito afirmado. A comprovação dos fatos alegados pela defesa deve ser realizada de forma inequívoca.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs recurso especial (e-fls. 486 a 514)

alegando:

a) Prazo decadencial para apuração da existência de saldo negativo por parte da Fazenda: acórdãos paradigmas nº 1803-00.504 e 1402-00.454;

b) Cerceamento ao direito de defesa e atentado contra o princípio da verdade material: acórdão paradigma nº CSRF/03-04.371.

Acompanhe-se as ementas dos acórdãos paradigmas acima citados:

Acórdão nº 1803-00.504, de 07/07/2010

Assunto: Imposto sobre Renda de Pessoa Jurídica e Outro

Exercício: 2002

Ementa: SALDO NEGATIVO -. IRPJ. - CSLL - RESTITUIÇÃO - COMPENSAÇÃO - Comprovado que não ocorreram, dentro do lustro decadencial, lançamentos de ofício que tenham influenciado o saldo negativo do IRPJ e da CSLL, passível de restituição ou compensação, e obedecidas as demais condições previstas na legislação, reconhece-se o direito ao ressarcimento e ao justo de contas pleiteados, no limite do valor dos créditos consignados em DIPJ.

Acórdão nº 1402-00.454, de 25/02/2011

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

PRELIMINAR. CONHECIMENTO DE PROVAS DOCUMENTAIS JUNTADAS AOS AUTOS APÓS A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. Tendo sido determinado a elaboração de novo despacho decisório pela Unidade de origem, para apreciar o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, resta prejudicada a apreciação prévia do conhecimento de provas documentais juntadas aos autos após a impugnação ou recurso.

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. Havendo, antecipação do tributo, a homologação do lançamento ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN. Esse prazo decadencial também é aplicável nas revisões do Lucro Real apurado e declarado, pelo contribuinte, para fins de apuração do direito creditório concernente ao Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ/CSLL.

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. A Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções do IR-Fonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo.

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. Homologam-se tacitamente após 5 anos as declarações de compensação regularmente apresentadas na vigência, do art. 74 da Lei 9.430/1996 com redação dada pelo Lei 10.637/2002.

Processo volvido à Unidade de origem para proferir novo despacho decisório.

Acórdão nº CSRF/03-04.371, de 16/05/2005

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO -

PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo, administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 103-18789 - 3a. Câmara - 1 °. C.C.).

LAUDO TÉCNICO DE AVALIAÇÃO - REDUÇÃO DO VTNm - FORMA DE APRESENTAÇÃO - NORMAS DA ABNT - RIGOR INAPLICÁVEL - A Lei nº 8.847, de 1994, não estabeleceu forma como deve se apresentar o laudo técnico elaborado com a finalidade de reduzir o valor tributável do imóvel questionado a patamar inferior ao VTNm fixado para o respectivo município de localização, tendo determinado apenas a sua emissão por entidades de reconhecida capacitação técnica ou por profissional devidamente habilitado, o que aconteceu no presente caso. Além disso, o Laudo apresentado, mesmo elaborado sem os rigores das normas da ABNT, demonstra que o imóvel objeto da tributação questionada, à época da ocorrência do fato gerador, se diferenciava da média dos demais imóveis da região, justificando a aplicação do VTN indicado no mesmo Laudo, para fins de revisão dos cálculos do ITR lançado.

O despacho de admissibilidade (e-fls. 634 a 642) admitiu apenas a primeira matéria, afastando a segunda matéria por ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Registre-se que quanto à primeira matéria, o acórdão paradigma nº 1402-000.454 não foi analisado.

Inconformado, a recorrente apresentou agravo (e-fls. 648 a 663) que foi acatado parcialmente, mantendo-se o decidido pelo despacho de admissibilidade para afastar a segunda matéria, porém dando seguimento ao acórdão paradigma nº 1402-000.454, referente a primeira matéria (e-fls. 708 a 717).

Por sua vez, a Procuradoria apresentou Contrarrazões (e-fls. 724 a 728) sem atacar admissibilidade do recurso especial. No mérito, a recorrida entende que:

(...) no prazo de que dispõe para homologar, o Fisco tem ampla liberdade para aferir o correto valor do indébito, ainda que não possa, diante da constatação de recolhimentos a menor, constituir crédito tributário se ultrapassado o prazo de lançamento.

Pensar diferentemente significaria impedir a fiscalização de verificar efeitos tributários não alcançados pela decadência, ou, em outras palavras, projetar o decurso do prazo decadencial para além de suas características, transformando-o em uma certidão de veracidade tributária.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Demetrius Nichele Macei - - Relator

Conhecimento

Conforme o despacho de admissibilidade de p. 634/642, o recurso especial do contribuinte Umicore Brasil Ltda. de p. 420/434 é tempestivo.

No mesmo despacho de admissibilidade, o i. Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF concluiu que “não restou demonstrada a divergência apontada em relação ao item ‘2’ – Cerceamento ao direito de defesa e atentado contra o princípio da verdade material” e, em relação ao item ‘1’ – Prazo decadencial para apuração da existência de saldo negativo por parte da Fazenda, sim, de tal forma que o recurso especial teve seguimento parcial.

O contribuinte, não satisfeito com a decisão acima, interpôs agravo de p. 648/663, no qual afirma que “a divergência não poderia ser mais clara: enquanto o acórdão recorrido veda a apreciação de novos documentos, o acórdão paradigma prestigia os princípios da instrumentalidade processual e da verdade material, permitindo a análise dos novos documentos.” (p. 659).

No mesmo agravo, aponta, ainda, omissão do i. Presidente da 4ª Câmara por ter deixado de fazer menção ao v. acórdão nº 1402-000.454 no r. despacho de admissibilidade de p. 634/642 como paradigma apto a demonstrar a divergência quanto à aplicação do prazo de caducidade estatuído no Código Tributário Nacional ao exame de certeza e liquidez do saldo negativo.

Através do r. despacho de p. 708/717, o agravo interposto pelo contribuinte foi acolhido parcialmente para também admitir o v. acórdão nº 1402-000.454 como paradigma apto a demonstrar a divergência quanto à aplicação do prazo de caducidade estatuído no Código Tributário Nacional ao exame de certeza e liquidez do saldo negativo, rejeitando-se em agravo, contudo, o tema “cerceamento ao direito de defesa e atentado contra o princípio da verdade material”.

Intimada a apresentar contrarrazões ao recurso especial do contribuinte, a União não questionou a admissibilidade do recurso especial do contribuinte quanto ao “item 1 - Prazo decadencial para apuração da existência de saldo negativo por parte da Fazenda”.

Este Julgador constatou que antes da decisão do agravo, ocorrida em 23 de janeiro de 2017, o v. acórdão acostado como paradigma 1402-00.454, de 25/02/2011, foi objeto de recurso especial por parte da Procuradoria da Fazenda, o qual, em julgamento de 19/08/2014, foi provido, por voto de qualidade, por esta Câmara Superior, sendo que um novo acórdão foi proferido pela Turma Ordinária em 06/10/2016 – acórdão 1402-000.404, no qual restou assentado que:

“COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das

modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.”

De qualquer forma, como o recurso especial do contribuinte foi interposto em 30 de agosto de 2011, na ocasião o v. acórdão 1402.00454, de 25 de fevereiro de 2011, estava apto para demonstrar a divergência.

Desta forma, concordo e adoto as razões do i. Presidente da Quarta Câmara da 1ª Seção do CARF e do i. Presidente da CSRF em decisão de agravo para **conhecimento do recurso especial do contribuinte exclusivamente sobre o “Item 1 - Prazo decadencial para apuração da existência de saldo negativo por parte da Fazenda”**, tendo por paradigmas os v. acórdãos 1803-00.504, de 07/07/2010 e 1402-00.454, de 25/02/2011, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/99.

Mérito

Em síntese, a insurgência trazida pelo contribuinte, em seu Recurso Especial, para fins de análise deste Colegiado, cinge-se à análise do prazo decadencial para a apuração de existência de saldo negativo do contribuinte, trazido como crédito em declaração de compensação, por parte da fiscalização, no momento de apreciar a compensação declarada, para fins de homologação.

O v. acórdão recorrido de p. 469/482 firmou entendimento no sentido de que a análise do direito creditório pleiteado tem como única limitação o fato de que deve ser realizada no prazo de 5 (cinco) anos, contado da entrega da declaração de compensação, reforçando que na auditoria fiscal inclui-se, naturalmente, a verificação de períodos anteriores que repercutam no direito creditório afirmado, não havendo se falar em impossibilidade de revisão, concluindo, ao final, que tal procedimento nem de perto representa lançamento às avessas, mas decorre de um dever legal de não se reconhecer crédito público desprovido dos requisitos legais.

Já nos v. acórdãos paradigmas trazidos à colação, por sua vez, há entendimento de que “no que pertine a saldos credores informados em DIPJ (como é o caso do saldo negativo), estão as autoridades fazendárias adstritas à observância do prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN” (acórdão 1803-00.504) e de que havendo antecipação do tributo, a homologação ocorrerá no prazo de 5 (cinco) anos, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, sendo que “esse prazo decadencial também é aplicável nas revisões do Lucro Real apurado e declarado pelo contribuinte, para fins de apuração do direito creditório concernente ao Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ/CSLL” (acórdão 1402-00.454).

A questão é, de fato, controversa, mas já tive a oportunidade de analisar e julgar questão semelhante nesta Câmara Superior (acórdão 9101-003.692, de 07 de agosto de 2018).

Na ocasião, assentei:

“Sem olvidar precedentes recentes desta Câmara Superior (Acórdãos 9101-003.033 de agosto/2017 e 9010-003.299 de dezembro/2017) este Julgador já teve oportunidade de participar de julgamentos de Turma Ordinária no qual se discutiu a extensão do direito do órgão fiscalizador em analisar e alterar o valor do direito creditório do contribuinte, apresentado para fins de compensação, via PER/DCOMP e, com a devida vênia a entendimentos diferentes, não se pode admitir, de forma ampla, que o valor apurado pelo contribuinte seja totalmente recalculado pela fiscalização a título de atestar a certeza e liquidez do direito creditório, ao arrepio do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN. Há limites que precisam ser claramente demarcados.

(...)

Em se tratando de direito creditório materializado em saldo negativo de IRPJ, excetuando-se grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, por exemplo, estimativas e IRRF, assim como os valores com repercussão em diversos períodos, como realização do lucro inflacionário, saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, que podem, ao ver deste Julgador, ser verificadas a qualquer tempo respeitado o prazo inserto no § 5º, do art. 74, da Lei 9.430/96, as alterações na base de cálculo do imposto submetem-se ao prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Não se pode alterar o resultado da pessoa jurídica, devidamente apurado em DIPJ, decorrido o prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN. O pedido de compensação não tem o condão de reabrir o prazo decadencial.

Desta forma, decorrido o prazo decadencial, não pode mais a autoridade fiscal, em análise de pedido de compensação, adicionar receita à base de cálculo do IRPJ para apurar o tributo devido e verificar a consistência do crédito pleiteado pelo contribuinte a título de saldo negativo de IRPJ. Na mesma linha de raciocínio, a glosa de despesa dedutível por falta de comprovação também não pode interferir na verificação da certeza e liquidez do crédito trazido à compensação pelo contribuinte, decorrido o prazo decadencial para homologação tácita de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Nesse mesmo sentido, aliás, o v. acórdão 9101-001.958, de 19 de agosto de 2014, que reformou o v. acórdão 1402-00.454, trazido como paradigma neste feito. Veja-se:

“RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. A Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções do IRFonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo.”

Em resumo, a atual desta Câmara Superior leva em consideração duas teses:

1) a primeira – a qual me filio – que em relação ao lucro real declarado/apurado pelo contribuinte em DIPJ, admite-se tão somente a revisão do direito creditório pleiteado referente a grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, tais como os valores com repercussão em diversos períodos, como realização do lucro inflacionário, saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, efetividade de recolhimentos declarados, retenções de IRFonte, saldos de período a período, compensações, que podem, ao ver deste Julgador, ser verificadas a qualquer tempo respeitado o prazo inserto no § 5º, do art. 74, da Lei 9.430/96.

2) a segunda, admite não somente a revisão dos itens acima, mas também a revisão de itens que possam afetar a própria apuração dos tributos, tais como a usualidade e necessidade de despesas, efetiva realização de serviços etc..

Analisando-se os valores revisados pelo r. despacho decisório de p. 84/90 e pela DRJ, no v. acórdão de p. 276/302, observa-se que a revisão ficou restrita ao IRPJ pago por estimativa e as retenções do IRFonte, em relação ao saldo negativo de IRPJ e à CSLL paga por estimativa, mediante compensação com saldo negativo anteriores, em relação ao saldo negativo de CSLL, e em virtude disso, NEGOU PROVIMENTO ao recurso especial do Contribuinte.

Considerando a ocorrência, neste julgamento, da hipótese prevista no parágrafo 8º do artigo 63 do Regimento Interno do CARF (RICARF), registro que a maioria do Colegiado nega provimento ao recurso especial da Contribuinte por entender que a revisão seria possível ainda que afetasse a própria apuração dos tributos.

Conclusão:

Ante o exposto, nego provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte, reconhecendo o direito da fiscalização rever o saldo negativo de IRPJ e CSLL em relação aos valores do IRFonte e as estimativas pagas ou compensadas dentro do período previsto no § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96, de tal forma que, no caso concreto, as revisões estão corretas, não se alterando o ajuste realizado ao crédito pleiteado pelo contribuinte para fins das compensações declaradas.

É o voto

(assinado digitalmente)

Demetrius Nichele Macei

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A presente declaração de voto presta-se, apenas, a esclarecer que acompanhei o Conselheiro Relator pelas conclusões em razão de me filiar à segunda corrente por ele mencionada, que admite não só a revisão das antecipações que compõem o saldo negativo, como também da apuração do tributo devido.

Muito embora no presente caso os questionamentos fiscais não tenham repercutido na apuração do IRPJ e CSLL devidos nos períodos sob análise, esclareço que, no meu entendimento, o prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito alegado, indispensável à homologação das compensações, somente se expiraria cinco anos depois da sua formalização pela contribuinte. É o que consta na Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...]

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. (negreji)

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 a 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 ou CSLL, 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 indêbitos 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.

Aliás, 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, senão 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, à exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 1º.

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. 373 do Novo 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 mais restritiva 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**. (negrejei)*

Ademais, frente à concepção de que o débito informado na DIPJ, depois de transcorridos 5 (cinco) anos de sua apuração, seria imutável, caberia questionar que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que apontasse saldo negativo de IRPJ ou CSLL?

Caberia ao Fisco antecipar-se à pretensão da contribuinte de utilizar este valor, com vistas a convalidá-lo ou retificá-lo? Nestas condições, somente se pode concluir que o interesse do Fisco sobre a apuração que resultou em saldo negativo surge, apenas, quando a contribuinte o utiliza em compensação, deflagrando-se a partir daí o prazo para sua conferência.

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.

Essas as razões, portanto, para acompanhar o Conselheiro Relator pelas conclusões e negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Conselheira