



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11831.001768/2003-95
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-003.477 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 4 de junho de 2024
Recorrente MALTERIA SOUFFLET BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 1998, 2002

COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO. PERÍODOS-BASE ANTERIORES. APRECIÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA. DECADÊNCIA. NÃO OCORRÊNCIA.

À Fazenda Pública é assegurado o direito de fiscalização da composição e formação dos saldos negativos de IRPJ/CSLL de períodos-base anteriores independentemente de prazo, eis que o dispositivo legal que estabelece o lustrro decadencial aplica-se apenas para fins de lançamento de crédito tributário.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1998, 2002

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO COMPROVADAS EM SEDE RECURSAL. INSUBSISTÊNCIA.

Comprovadas, em sede recursal, a liquidez e certeza do crédito vindicado, deve ser homologado o PER/DCOMP até o limite do crédito reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade suscitada e, no mérito, em dar provimento ao recurso, reconhecendo o direito creditório correspondente ao saldo negativo de IRPJ pertinente aos anos-calendário de 1998 e 2002, nos termos do Voto, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Fenelon Moscoso de Almeida, Miriam Costa Faccin, Luís Ângelo Carneiro Baptista, José Roberto Adelino da Silva e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1002-003.477 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 11831.001768/2003-95

Relatório

Por bem sintetizar os fatos, transcrevo e adoto o relatório produzido pela 1ª Turma ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF, complementando-o ao final.

MALTERIA DO VALE S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 7ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de São Paulo-I, que por unanimidade de votos, INDEFERIU a manifestação de inconformidade interposta contra o despacho decisório que homologou parcialmente as compensações declaradas.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

*O presente processo versa acerca da Declaração de Compensação (DCOMP) protocolada em 17/03/2003, em sede do CAC Pinheiros -São Paulo/SP, posteriormente objeto de declaração retificadora apresentada em 02/07/2004, cuja formalização visou declarar a compensação da **Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS)** apurado no mês de fevereiro do ano-calendário de 2003, com créditos provenientes de saldo negativo do **Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ)**, atinentes aos anos-calendário de 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002 (Is. 1/2 e 11/12), conforme abaixo:*

DEMONSTRATIVO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ - APURAÇÃO ANUAL	
IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA	
Ano-Calendário	Valor do Saldo Negativo
1998	33.431,03
1999	47.611,34
2000	31.418,14
2001	115.437,34
2002	366.322,17

Vale frisar que constam ainda apensados ao presente os processos n.ºs 11831.001884/2003-12, 11831.002149/2003-18, 11831.0023529/2003-52, 11831.002623/2003-10, 11831.002752/2003-08, 11831.003010/2003-91, 13807.005296/2004-53 e 13807.005295/2004-17, bem como o processo eletrônico 10880.721.960/2008-68, por tratarem de PER/DCOMP vinculadas a créditos distintos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, decorrentes de pagamento indevido ou a maior referentes aos anos-calendário de 2001 e 2003, abaixo especificados:

[...]

*Recepcionando os autos do processo em referência, a Divisão de Orientação e Análise Tributária (DIORT) da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo/SP (DERAT/SP), realizou apreciação dos créditos consignados nas declarações de compensação, proferindo decisão representada no Despacho Decisório EQPIR/PJ, exarado em W/03/2008 (fls. 105/131), segundo o qual restou decidido: (I) **INDEFERIR** o pleito e **NÃO RECONHECER** o direito creditório pertinente ao **saldo negativo de IRPJ** pertinente ao **ano-calendário de 1998**; (II) **DEFERIR PARCIALMENTE** o pleito e **RECONHECER** o direito creditório no valor de **RS 227.474,88**, concernente ao **saldo negativo de IRPJ** atinente ao **ano-calendário de 2002**; (III) **DEFERIR PARCIALMENTE** o pleito e **RECONHECER** o direito creditório no valor de **RS 1.639,96**, atinente ao **pagamento a maior do PIS de maio de 2003**; (IV) **DEFERIR** o valor pleiteado referente às demais declarações c/á compensação a DCOMP eletrônicas e (V) **HOMOLOGAR** as compensações declaradas vinculadas aos créditos analisados, até*

o limite do valor do direito creditório reconhecido, nos termos do disposto do §2º da IN SRF n.º 600, de 2005.

Dessa forma, em suma, o litígio restringe-se aos seguintes valores originais em Reais (R\$):

CRÉDITO PLEITEADO	MÊS/ANO	TRIBUTO	VALOR (Em R\$)
SALDO NEGATIVO	1998	IRPJ	33.431,03
SALDO NEGATIVO	2002	IRPJ	138.847,29
PAGTO IND. OU A MAIOR	05/2003	PIS	0,10

Regularmente cientificado dos aludidos Despachos Decisórios, por via postal, em 20/03/2008, consoante AR anexado à fl. 133, o contribuinte protocolou **manifestação de inconformidade em 18/04/2008** (fls. 134/148), acompanhada dos documentos de fls. 149/167, submetendo, seus argumentos de fato e de direito de forma a contrapor as inferências firmadas na decisão administrativa, quais sejam, em síntese:

1) Em caráter preliminar, após breve relato dos fatos, questiona que a autoridade administrativa não poderia analisar os saldos negativos de IRIU apurados nos anos-calendário de 1998 e 2002, diante do transcurso do prazo decadencial. Argumenta que, considerando a regra contida no §4º, do art. 150, do CTN, aponta-se que o lançamento está tacitamente homologado após o curso do prazo de cinco anos após a ocorrência do fato gerador, razão pela qual o Fisco não poderia questionar (em 03/2008) a composição do saldo negativo de IRPJ apurados em 1998 e 2002. Saliencia que decorridos mais de 5 (cinco) anos da apuração do saldo negativo do IRPJ e da sua respectiva consignação na DIPJ, o crédito adquire status definitivo e imutável, não assistindo ao contribuinte ou a qualquer agente fiscal a sua retificação. Embasa suas arguições mediante citações de excertos de artigos do CTN e decisão administrativa proferida pelo Conselho de Contribuintes.

2) No campo do mérito, inicialmente, manifesta sua irresignação quanto ao não reconhecimento integral do crédito relativo ao ano-calendário de 1998, no montante de R\$ 33.431,02, tendo em vista que restou comprovado nos autos as retenções do IRF no resgate das aplicações financeiras. Neste sentido, enfatiza que o referido despacho decisório emitido pela autoridade administrativa ratificou a existência do IRF em valor pouco inferior ao saldo negativo indicado no pleito, circunstância que prejudica a simples descon sideração na composição do crédito pleiteado. Pautado em jurisprudência do Conselho de Contribuintes e da DRJ do Rio de Janeiro, argumenta, inclusive, que as autoridades julgadoras consideram indevida a glosa de saldo negativo quando a própria administração averiguar a existência de retenção de IRF imputados ao contribuinte;

3) No tocante ao saldo negativo do ano-calendário de 2002, assevera as mesmas justificativas e arguições aplicadas ao caso anterior, e requer o reconhecimento integral do crédito indicado no pleito original;

4) Em relação ao crédito decorrente de pagamento indevido da contribuição do PIS do ano de 2003, indica a presença erro material nas conclusões formuladas pela autoridade Jisca!, haja vista que no contexto da fundamentação do despacho fica

evidente acolhimento total do crédito pleiteado na declaração de compensação, enquanto que a decisão final inferiu em deferir parcialmente o indébito fiscal;

5) Contesta a incidência da SELIC sobre as multas aplicadas com fundamento legal na MP n.º 1.621-31/98, atualmente convertida na Lei n.º 10.522, de 2002 (art. 29 e 30), tendo em vista a afronta expressa ao art. 161, do CTN, ao art. 2º, I, da Lei n.º 9.784, de 1999, e aos princípios da legalidade, contraditório e ampla defesa. Respalda seus argumentos em jurisprudência proferida pelo Conselho de Contribuintes;

6) Finalmente, defronte o exposto, requer o reconhecimento dos créditos de ÍRF dos anos-calendário de 1998 e 2002, bem como o montante integral do PIS recolhido indevidamente no mês de maio de 2003, ou alternativamente, reformada a decisão em relação à exclusão da Taxa SELIC sobre a multa lançada, ou rio mínimo, que seja observado o limite de 1% para a incidência de juros sobre a multa.

Ato contínuo, a autoridade preparadora encaminha os autos à DRJ/SPOI para julgamento da manifestação de inconformidade.

É o relatório.

A Turma Julgadora recorrida afastou tais alegações argumentando que:

O saldo negativo apurado na DIPJ configura pagamento espontâneo de tributo indevido ou a maior que devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, sendo passível de compensação desde que dotado de certeza e liquidez, cuja aferição compete à Administração Tributária Federal, sendo certo que a única limitação que lhe é imposta consta do art. 74, §5^U da Lei n.º 9.430/96, e que corresponde ao prazo de cinco anos a partir da data de apresentação da DCOMP. A determinação da certeza e liquidez impõe a análise da base de cálculo do imposto e sua respectiva composição que lhe serve de apoio, apenas não podendo implicar em lançamento de diferença de tributo porventura apurado, se já ultrapassado o termo final da contagem do prazo decadencial.

Quanto ao mérito do saldo negativo alegado para os períodos de 1998 e 2002, afirmou que o manifestante mantém-se silente quanto ao cerne da questão apontada no despacho decisório que legitimou a glosa da dedução concernente ao IRRF proveniente de rendimentos de aplicação financeira, em face da caracterização de que o montante das receitas decorrentes dessas transações não foram integralmente oferecidos à tributação. E o art. 2º, §4º, inciso III da Lei n.º 9.430/96 somente admite a dedução do IRRF incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real.

Registrou que, em resumo, compete ao contribuinte trazer aos autos os meios de prova previstos na legislação tributária, acompanhados pelas respectivas Demonstrações Financeiras, Livros Fiscais (LALUR e Livro Razão) e Livros Comerciais (Livro Diário), devidamente escriturados e registrados à época dos eventos circunstanciados, para fins de denotar a legitimidade das apurações relativas ao imposto, comprovar a realização das receitas decorrentes das transações financeiras, o cumprimento do efetivo oferecimento à tributação do IRPJ, nos termos do art. 373 e 375 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), aprovado pelo Decreto n.º 3.000, de 29/03/1999, o controle das retenções de IRRF derivadas destas transações e as oportunas compensações nas contas patrimoniais correspondentes.

Relativamente à compensação de débitos da Contribuição, esclareceu que embora o direito creditório tenha sido reconhecido integralmente (R\$ 1.639,06), as compensações com ele efetuadas superavam este montante (R\$ 1.640,06), justificando-se a homologação parcial.

Declarou a impossibilidade de apreciação da defesa dirigida à aplicação de juros com base na taxa SELIC sobre a multa de ofício, por se tratar de matéria estranha ao litígio.

Cientificada da decisão de primeira instância em 11/03/2009 (fl. 223), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 09/04/2009 (fls. 226/246).

Reitera sua defesa no sentido de que o saldo negativo é homologado depois de transcorridos 5 (cinco) anos de sua apuração e informação na DIPJ. Tanto o é, que após este prazo não é mais possível pleitear restituição ou promover compensação deste valor.

Reporta-se a julgado do 1º Conselho de Contribuintes neste sentido (Acórdão n.º 108-08747), e firma a total homologação dos saldos negativos dos anos-calendário 1998 e 2002 na data de ciência do despacho decisório (20/03/2008).

Relativamente ao saldo negativo apurado no ano-calendário 1998, esclarece que questionou na manifestação de inconformidade o fato de a Receita Federal negar-se a reconhecer as retenções na fonte por falta do correspondente comprovante, quando seus sistemas informatizados ratificam sua existência. Neste sentido se mostra o Acórdão n.º 10707829, bem como a ementa de decisão da DRJ/Rio de Janeiro.

Discorda, assim, da exigência que lhe foi imposta de demonstrar *que os rendimentos foram incluídos no resultado e submetidos à tributação*. De toda sorte, apresenta elementos de sua escrituração para demonstrar que o IRRF incidiu sobre rendimentos de aplicações financeiras que, iniciadas em 1997, foram resgatadas em 1998, mas somente oferecidas à tributação em 1999, quando a empresa encerrou sua fase pré-operacional. Tanto seus gastos como seus rendimentos foram registrados em conta de Ativo Diferido, sujeitando-se a amortização futura.

Em seu entendimento, jamais houve erro ou intenção de omitir rendimentos de aplicação financeira. Os resultados foram diferidos, o que justifica o não preenchimento das Fichas da DIPJ concernentes a custos, despesas e resultado.

Cita doutrina contábil em apoio ao procedimento adotado, menciona os documentos juntados ao recurso, e pede o reconhecimento do saldo negativo de IRPJ, no ano-calendário 1998, no valor de R\$ 31.879,63, com a conseqüente homologação das compensações correspondentes, determinando-se diligência caso sejam necessárias outras provas.

Quanto ao saldo negativo do ano-calendário 2002, reitera a possibilidade de prova da retenção mediante informação extraída dos sistemas da Receita Federal, e informa o oferecimento das receitas financeiras à tributação mediante cômputo da parcela (R\$ 309.349,97) correspondente na linha 24 da Ficha 6 da DIPJ, cujo valor total apontava R\$ 2.090.970,12.

Demonstra ainda, as demais receitas que compõem este montante, as quais foram extraídas *do Balancete acumulado no mês de dezembro do ano-calendário 2002*.

Reporta-se aos documentos juntados à defesa e pede o reconhecimento do saldo negativo de IRPJ de 2002, no montante de R\$ 290.360,67, com a homologação das compensações correspondentes, determinando-se diligência caso sejam necessárias outras provas.

Novamente deduz seus argumentos contra a aplicação da taxa SELIC sobre a multa de ofício ou de mora, afirmando que isto se verificaria *com fundamento legal da MP n.º 1.621-31/98, atualmente convertida na Lei n.º 10.522/02 (artigos 29 e 30)*.

É o relatório.

Em 4 de agosto de 2010, por meio da Resolução n.º **1101-00.012**, a 1ª Turma ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de julgamento do CARF decidiu converter o julgamento do recurso em diligência (e-fls. 473), nos seguintes termos:

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, REJEITAR a arguição de decadência do direito de revisar o saldo negativo apurado nos anos-calendário de 1998 e 2002 e CONVERTER o julgamento em diligência, fez sustentação oral a advogada da recorrente, a Drª Aline Arruda Figueredo (OAB-SP n.º 249.905) nos termos do voto do Relator.

Encaminhado o processo ao setor competente, em resposta à diligência, foram juntados os documentos de e-fls. 550 a 584, sendo redistribuídos os autos a este relator por sorteio, visto tratar-se de retorno de diligência de colegiado extinto (1ªTO/1ªCam/1ªSeção):

Cientificada a respeito do relatório de diligência, a Recorrente manifestou concordância com seus termos (e-fls. 581).

É o Relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Aílton Neves da Silva, Relator.

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 c/c o 65 da Portaria MF n.º 1.634/2023 (Regimento Interno do CARF).

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminar de Decadência

O Recorrente postula, em preliminar, a decadência do direito de revisar o saldo negativo apurado nos anos-calendário 1998 e 2002.

De início, cabe registrar que esta matéria já havia sido apreciada pela 1ªTO/1ªCam/1ªSeção do CARF, no bojo da Resolução de diligência n.º **1101-00.012**.

Entretanto, o § 5º do artigo 114 do RICARF reza que a conversão do julgamento em diligência prejudica a apreciação de qualquer outra matéria constante do recurso. Confira-se:

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º (...)

(...)

§ 5º A conversão em diligência e a anulação da decisão a quo prejudicam a apreciação de qualquer outra matéria constante de recurso.

Em razão disso, a matéria será submetida à apreciação deste colegiado.

Dando prosseguimento à análise, de acordo com o relatório da Resolução de diligência, a contribuinte apresentou a primeira Declaração de Compensação – DCOMP em 17/03/2003, nela reunindo créditos decorrentes de saldos negativos de IRPJ verificados de 1998 a 2002. Na sequência, para utilização destes mesmo créditos, formalizou outras compensações, declaradas de 20/03/2003 a 12/08/2004.

Reconhecido parcialmente o crédito pleiteado, as compensações também foram homologadas parcialmente, restando débitos controlados apenas no processo administrativo n.º 11831.002623/2003-10 (apenso a este), relativos a COFINS e Contribuição ao PIS devidas em março/2003, nos valores respectivos de R\$ 92.724,33 e R\$ 90.097,88 (fls. 193/194 e 197). A compensação destes débitos foi formalizada em DCOMP apresentada em 15/04/2003, retificada em 02/07/2004 (fl. 106).

Diante deste contexto, 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 n.º 9.430/96, na redação dada pela Lei n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 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 n.º 10.833, de 2003)

[...]

Feitas as considerações precedentes, destaco que este tema foi analisado com profundidade e acurácia pela Conselheira Relatora da Resolução de diligência n.º **1101-00.012**, motivo pelo qual, de conformidade com o § 1º do artigo 50 da Lei n.º 9.784/1999 c/c § 12 do art. 114 da Portaria MF n.º 1.634/2023, decido adotar os termos e apontamentos ali consignados como razões de decidir, reproduzindo-os na sequência (destaques do original).

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 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. Record-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, 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 nela 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.

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 n.º 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei n.º 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 § 1.º.

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.

Por certo 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 decorridos mais de 05 (cinco) anos da apuração do Saldo Negativo do IRPJ e da sua respectiva consignação na DIPJ, o crédito adquire o status de definitivo e imutável, não assistindo ao contribuinte ou a qualquer agente

fiscal a sua retificação. E de se questionar, porém, que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que 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?

Mais ainda, que interesse fiscal existiria em situação semelhante à verificada nestes autos, na qual a DIPJ apresentada para o ano-calendário 1998 não indicava qualquer movimento, estando zerada inclusive nos campos destinados à apuração do IRPJ, e por consequência do saldo negativo (fl. 34)? 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 n.º 9.430/96.

Quanto às referências a julgados do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, contrários ao entendimento aqui expresso, cumpre citar que há, também, julgados na mesma linha aqui adotada:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRECLUSÃO - Matéria não questionada em primeira instância, quando se inaugura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente suscitada nas razões do recurso constitui matéria preclusa e como tal não se conhece, SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. Não devem os órgãos julgadores tomar conhecimento de matéria atinente à suspensão da exigibilidade de débitos por ser matéria de execução, portanto, estranha à lide. SALDO NEGATIVO DO IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação. VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. 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. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA. A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. (Acórdão n.º 103-23579, sessão de 18/09/2008)

SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida. (Acórdão n.º 103-23571, Sessão de 18/09/2008)

De toda sorte, importa frisar que a homologação parcial das compensações aqui tratadas não teve como causa alterações procedidas, pela autoridade fiscal, na base de cálculo do IRPJ. O reconhecimento parcial do direito creditório apontado nos anos-calendário 1998 c 2002, como consignado no despacho decisório de fls. 110/117, decorreu das seguintes razões:

a) ano-calendário 1998: embora inexistindo saldo negativo informado na DIPJ correspondente, bem como estimativas declaradas ou pagas no período, restaram confirmadas retenções na fonte no valor total de R\$ 31.879,63, desacompanhadas, porém, do oferecimento, à tributação, de qualquer receita no período;

b) ano-calendário 2002: do crédito total de R\$ 366.322,17, somente foram confirmadas retenções de R\$ 290.360,67, das quais admitiu-se a parcela de R\$ 227.474,88 na formação do saldo negativo, na medida em que as demais decorreriam de operações de *swap* cujas receitas não foram oferecidas à tributação na linha 06A/21 da DIPJ,

Por estas razões, o presente voto é no sentido de afastar a alegação de decadência do direito de revisar o saldo negativo apurado nos anos-calendário 1998 e 2002.

Sem ressalvas a fazer na fundamentação precedente, decido afastar a alegação de decadência do direito de revisar o saldo negativo apurado nos anos-calendário 1998 e 2002.

Mérito

Como dito no preâmbulo, os autos foram baixados em diligência para que a Unidade de origem confirmasse, relativamente ao Saldo Negativo do AC 1998, se as Receitas Financeiras que ensejaram as retenções deduzidas para apurar o Saldo Negativo do período foram, de fato, computadas nos resultados pré-operacionais e, assim, apropriadas mediante amortização nos períodos subsequentes, bem como confirmasse, relativamente ao Saldo Negativo do AC 2002, se os registros contábeis da recorrente atestam a inclusão das Receitas decorrentes de operação de SWAP no Lucro Tributável, corroborando, assim, o alegado erro no preenchimento da DIPJ.

Após a realização da diligência, a autoridade fiscal elaborou o Despacho de e-fls. 550/575, do qual extraem-se as conclusões que se seguem: (destaques do original):

(...)

DOS QUESITOS REQUERIDOS PELO CARF NA RESOLUÇÃO

49. (i) *Confirmar, relativamente ao Saldo Negativo do AC 1998 => se as Receitas Financeiras que ensejaram as retenções DEDUZIDAS para apurar o Saldo Negativo do período foram, de fato, computadas nos resultados pré-operacionais e, assim, apropriadas mediante amortização nos períodos subsequentes, informando em qual proporção isto se deu.*

49.1. Relembrando, a interessada alegou que, com relação ao Saldo Negativo apurado no AC 1998, “*discorda (sic), da exigência imposta de demonstrar que os rendimentos foram incluídos e submetidos à tributação, pois apresenta elementos de sua escrituração para demonstrar que o IRRF incidiu sobre os rendimentos de Aplicações Financeiras que, iniciadas em 1997, foram resgatadas em 1998, mas somente oferecidas à tributação em 1999, quando a empresa encerrou sua fase pré-operacional*”.

49.2. *Para firmar convicção da verdade material contida na afirmação acima, elaborei o quadro abaixo destacado, o qual demonstra se o Rendimento Tributável de Aplicações Financeiras, que deu origem ao IRRF DEDUZIDO no AC 1998 para apurar o Lucro Real (Saldo Negativo de IRPJ), foi oferecido à tributação nos anos-calendários subsequentes, conforme valores preenchidos nas DIPJ(s).*

Ano-calendário	Rendimento Tributável (Calculado a 20%)	IRRF Registrado na DIPJ	Rendimento Tributável oferecido à Tributação na FICHA 06 A/FICHA 07 A	Excesso ou Falta do oferecimento do Rendimento Tributável
1998	0,00	0,00	0,00	0,00
1999	0,00	0,00	301.384,12	301.384,12
2000	0,00	0,00	200.507,32	200.507,32
2001	576.994,05	115.398,81	809.182,51	232.188,46
2002	1.831.610,85	366.322,17	2.090.970,12	259.359,27
SOMA				991.439,17

49.3. Resposta => Através do quadro acima chega-se à conclusão, salvo melhor juízo, que o Rendimento Tributável intrinsecamente vinculado ao valor do IRRF DEDUZIDO no AC 1998 para apurar o Saldo Negativo de IRPJ foi oferecido à tributação nos anos-calendários subsequentes.

50. (ii) **Confirmar, relativamente ao Saldo Negativo do AC 2002** => se os registros contábeis da recorrente atestam a inclusão das Receitas decorrentes de operação de SWAP no Lucro Tributável, e assim corroboram o alegado erro no preenchimento da DIPJ.

50.1. Relembrando, a interessada “reitera a possibilidade de prova de retenção mediante informação extraída dos sistemas da RFB, e informa o oferecimento das Receitas Financeiras à tributação mediante cômputo da parcela correspondente (R\$ 309.349,97) na LINHA 24 da FICHA 6 da DIPJ, cujo valor apontava R\$ 2.090.970,12. Demonstra, ainda, as demais receitas que compõem este montante, as quais foram extraídas do BALANCETE acumulado no mês de dezembro do AC 2002”.

50.2. A FICHA 06 A (Demonstração do Resultado) da DIPJ 2003, AC 2002, está a seguir destacada. Através desse demonstrativo, constata-se que na LINHA 24 (Outras Receitas Financeiras) está registrado o montante de R\$ 2.090.970,12.

FICHA 06A - DEMONSTRACAO DO RESULTADO - PJ GERAL/CORRETORA	
	APURACAO ANUAL VALOR
01.RECEITA DA EXPORT.INCENT.PROD.-BEFIX ATÉ 31/12/87	0,00
02.CREDITO-PREMIO DE IPI	0,00
03.(-)VENDAS CANCELADAS E DEVOLUCOES	0,00
04.(-)DESCONTOS INCOND. NAS EXPORT. INCENTIVADAS	0,00
05.RECEITA DA EXPORTACAO NAO INCENTIVADA DE PRODUTOS	1.831.255,55
06.REC.VENDA NO MERCADO INTERNO DE PROD.FABRIC.PROPRIA	100.742.832,62
07.RECEITA DA REVENDA DE MERCADORIAS	0,00
08.RECEITA DA PRESTACAO DE SERVICOS	988.150,00
09.RECEITA DAS UNIDADES IMOBILIARIAS VENDIDAS	0,00
10.RECEITA DA ATIVIDADE RURAL	0,00
11.(-)VENDAS CANCELADAS, DEVOL. E DESCONTOS INCOND.	455.699,24
12.(-)ICMS	9.026.802,78
13.(-)COFINS	3.214.458,88
14.(-)PIS/PASEP	775.769,11
15.(-)ISS	29.644,50
16.(-)DEMAIS IMP.E CONTR.INCID.S/VENDAS E SERVICOS	0,00
17.RECEITA LIQUIDA DAS ATIVIDADES	90.059.863,66
18.(-)CUSTO DOS BENS E SERVICOS VENDIDOS	72.236.374,96
19.LUCRO BRUTO	17.823.488,70
20.VARIACOES CAMBIAIS ATIVAS	3.134.441,52
21.GANHOS AUFRER.NO MERC.DE REN.VARIAVEL,EXC.DAY-TRADE	0,00
22.GANHOS EM OPERACOES DAY-TRADE	0,00
23.RECEITAS DE JUROS SOBRE O CAPITAL PROPRIO	0,00
24.OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS	2.090.970,12

50.3. No entanto, conforme já visto, as instruções de preenchimento da DIPJ determinam que os rendimentos auferidos em operações de SWAP devem ser registrados na LINHA 21 da FICHA 06 A, conforme novamente destacado.

50.4. Não obstante, é de se reconhecer que o valor registrado na LINHA 24 (R\$ 2.090.970,12) poderia SIM abranger o oferecimento à tributação dos valores de IRRF originados de Aplicação Financeira + os rendimento auferidos em operações de SWAP. Afinal, conforme foi apurado no quadro constante do item “49.2”, ficou demonstrado um “excedente de valor no montante de R\$ 991.439,17” a título de valor oferecido à tributação nas DIPJ(s) em estudo.

50.5. Em outras palavras, podemos considerar, *salvo melhor juízo*, que o valor registrado na LINHA 24 da FICHA 06 A da DIPJ 2003, AC 2002 comprova, também, o oferecimento à tributação do IRRF originado de operações de SWAP, que foi DEDUZIDO para apurar o Saldo Negativo de IRPJ do AC 2002.

51. Nesta data, estou dando ciência do presente Relatório à interessada, intimando-a a se manifestar, no prazo de 30 (trinta) dias.

52. Esgotado o prazo acima, ingressando ou não com manifestação, o processo retornará ao CARF para prosseguimento.

Da leitura dos excertos supra, depreende-se que o resultado da diligência confirma as alegações do Recorrente, no sentido de que o saldo negativo no AC 1998 foi oferecido à tributação e que no AC 2002 houve o oferecimento à tributação do IRRF originado de operações de SWAP, que foi deduzido para apuração do saldo negativo de IRPJ do AC 2002, motivo pelo qual é de se dar provimento do recurso.

Dispositivo

Por todo exposto, voto pela rejeição da preliminar de nulidade e, no mérito, pelo provimento integral do recurso, reconhecendo o direito creditório correspondente ao saldo negativo de IRPJ pertinente ao anos-calendário de 1998 e 2002, nos termos do Voto, homologando as compensações até o limite do crédito reconhecido.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva