



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13984.001213/2007-59
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-000.750 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 10 de julho de 2019
Recorrente COM E REPRESENTACOES BELLATO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE.

Em que pese a regra geral seja a de que o contribuinte deve apresentar em sua Impugnação/Manifestação de Inconformidade toda a matéria de defesa, por se tratar de matéria de ordem pública, reconhecida, portanto, de ofício, pode a decadência ser conhecida em sede de Recurso Voluntário.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO ORIGINADO EM ANOS ANTERIORES. APRECIÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA. 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.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. NÃO HOMOLOGADA A COMPENSAÇÃO

Inexistindo nos autos comprovação da existência de crédito líquido e certo, não há como se reconhecer o direito creditório pleiteado, razão pela qual não se homologa a compensação declarada pela contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Breno do Carmo Moreira Vieira, Rafael Zedral e Marcelo Jose Luz de Macedo

Relatório

Por retratar fielmente os fatos, reproduz-se aqui integralmente o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (“DRJ/CTA”) às fls. 118 e 119 do *e-processo*, veja-se:

Trata o presente processo da compensação declarada por meio do PER/DCOMP n.º 22582.94942.220906.1.7.035709 (fls. 0206), retificador do PER/DCOMP n.º 27219.44182.260905.1.3.032439, relativa à compensação dos débitos de estimativa de CSLL dos meses de outubro (R\$ 3.251,93), novembro (R\$ 3.513,63) e dezembro/2002 (R\$ 4.113,71), com utilização da parcela de R\$ 9.533,18 do direito creditório de R\$ 29.577,87 oriundo do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2001.

2. A DRF/Lages por meio do Despacho Decisório DRF/LAG n.º 014, de 20 de janeiro de 2009 (fls. 2324), não homologou a compensação declarada em face da impossibilidade de confirmação do direito creditório, porquanto, mesmo intimada, a contribuinte deixou de informar como foram liquidadas as estimativas de CSLL do anocalendário de 2001.

3. Regularmente cientificada por via postal em 04/05/2009 (fls. 2526), a reclamante apresentou, em 03/06/2009, a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 2834, instruída com os documentos de fls. 35105, cujo teor é sintetizado a seguir:

a) argui que optou pela tributação com base no lucro real e o lucro reajustado nos exercícios de 2001 a 2006 nunca ultrapassou 2% da receita bruta operacional;

b) exemplifica o cálculo dos valores devidos por estimativas com base na receita bruta e acréscimos e em balanço ou balancete de suspensão ou redução;

c) afirma que as estimativas de CSLL do anocalendário de 2001 foram devidamente contabilizadas, conforme cópia dos livros Diário n.º 14 e 15; que tais estimativas foram apuradas com base na receita bruta e acréscimos e tiveram seu valor compensado com exercícios anteriores; que não possui capacidade contributiva para pagar os débitos no montante de R\$ 10.879,27, acrescidos de multa e juros de mora, cuja compensação não foi homologada; que não apresentou resposta à intimação para comprovação do crédito porquanto entendeu que a retificação da DIPJ seria suficiente para tal comprovação;

d) aduz que diante da cópia dos livros da escrituração contábil e da DIPJ, não há como se negar a homologação de um direito creditório reconhecidamente legítimo da impugnante, sob pena de a União estar fazendo uma injustiça fiscal irreparável; que a Administração, além de guardar relação com os aparatos da lei, deve também se nortear pela responsabilidade que tem perante os contribuintes;

e) agindo como no caso presente, sob o argumento de não existir créditos, torna no mínimo temerária a atuação fiscal, que deve sempre buscar o equilíbrio social, sob pena de transfigurar-se em ente que tem apenas o fim de buscar vantagens econômicas, sem levar em conta os demais dados que norteiam a relação tributária;

f) que o presente processo contou com praticamente quase cinco anos de trâmite, fato que acaba por criar um sério problema para a impugnante; por ineficiência e inoperância do Sistema Tributário, em especial da Receita Federal do Brasil, ficará sujeita a todos os encargos deste período, por uma inércia que não é sua;

g) ao final requer a reforma do despacho decisório, para reconhecer o direito aos créditos citados, nos termos das razões apresentadas.

4. É o relatório.

Analisando a manifestação de inconformidade do contribuinte, a DRJ/CTA julgou-a improcedente, confirmando, portanto, o despacho decisório que não homologou a compensação pretendida. A ementa de julgamento consta das fls.117 do *e-processo* e pode ser visualizada abaixo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2001

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. NÃO HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

Inexistindo nos autos comprovação da existência de crédito líquido e certo, não há como se reconhecer o direito creditório pleiteado, razão pela qual não se homologa a compensação declarada pela contribuinte.

Em suma, a DRJ/CTA concluiu o seguinte (fls. 120 e 121 do e-processo):

11. O ponto central do litígio não se limita à demonstração da apuração e contabilização dos valores mensais devidos por estimativa declarados na Ficha 16 da DIPJ 2002. A solução da lide também exige comprovação de que tais estimativas tenham sido efetivamente quitadas, porquanto, reitera-se, somente pode ser devolvido o valor que tenha sido anteriormente pago a maior.

12. Nesse sentido, dispõe o artigo 2º, § 4º, combinado com o artigo 28, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que para efeito de determinação do saldo de imposto ou contribuição a pagar devido no ajuste anual, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto/contribuição devido o valor **pago** das antecipações por estimativa.

13. Acrescente-se que a cópia da escrituração comercial apresentada pela reclamante comprova a contabilização dos encargos mensais de estimativa, mas não demonstra como os mesmos foram quitados. Ainda que demonstrasse, permanece incólume a necessidade de efetiva comprovação da quitação das estimativas.

14. Logo, como a interessada alegou em sua manifestação de inconformidade que utilizou créditos de exercícios anteriores, sem especificar exatamente qual seria, e tendo em vista que as estimativas de janeiro e de março a dezembro/2001 sequer foram confessadas em DCTF, não há como se analisar se efetivamente existia algum crédito passível de ser utilizado na compensação destas estimativas.

15. A única parcela de composição do crédito realmente confirmada corresponde à estimativa de fevereiro/2001, recolhida por Darf em 30/03/2001 (fls. 115116), cujo valor de R\$ 1.361,20 foi insuficiente para formação de saldo negativo de CSLL no ajuste do ano-calendário de 2001.

Irresignado, o contribuinte apresentou o Recurso Voluntário (fls. 127/136 do *e-processo*) basicamente para questionar: **(A)** a decadência do direito de o fisco questionar a origem do crédito utilizado na compensação (argumento esse não constante de sua manifestação de inconformidade); **(B)** e o cerceamento do seu direito de defesa, pois a Receita Federal poderia ter apresentado as “*DIRPJ/DCTF's de 2001/2003 e com ela as guias de pagamento da CSLL*”.

Confira-se os principais argumentos a respeito do tema da decadência (fls. 129 do *e-processo*):

A exigência do suposto crédito tributário de CSLL, está relacionado com a compensação realizada no período de outubro, novembro e dezembro, oriundo de saldo negativo apurado no ano-calendário de 2001, cuja cientificação só ocorreu em maio de 2009.

No transcorrer da instrução processual, se demonstrou que o crédito tributário só foi constituído na data da cientificação do despacho administrativo que negou o direito a compensação, que ocorreu somente em maio de 2009.

Contando-se o prazo de cinco anos a partir do dia imediatamente seguinte ao último fato gerador ocorrido no dia 31 dezembro de 2001 – 01 de janeiro de 2002 – tem-se que o prazo fatal para constituir o crédito tributário – relacionado com o último fato gerador – ocorreu exatamente no dia 31 de dezembro de 2006 e a ciência do ato fiscal só ocorreu em 04 de maio de 2009.

Já com relação ao argumento do cerceamento do direito de defesa, transcrevem-se os seguinte trechos (fls. 134 do *e-processo*):

Excelência, a existência dos fatos geradores remontam a 2001. Dessa data até a intimação da decisão que negou a compensação, decorreram mais de sete anos e a empresa não tem – agora – como produzir as alegadas provas de pagamento dos créditos glosados pelo fisco, que esperou mais de sete anos para se insurgir contra o procedimento de compensação.

A contraprova pode facilmente ser realizada pelo próprio fisco. Ele tem em seu sistema o comprovante de pagamento da CSLL e as DIRPF dos anos de 2001 a 2003.

A recorrente tentou, sem sucesso, obter cópias desses documentos na Receita Federal de Lages. A resposta foi apenas promessas não mais que isso. Por reiterados quinze dias, o contador responsável pela escrituração contábil da empresa recorrente teve na RFB. Sempre retornou com a promessa que no dia seguinte essa documentação seria disponibilizada, o que jamais ocorreu.

Insista-se: O fisco tem meio e modos próprios para apurar a idoneidade dos créditos apropriados via compensação. Em homenagem a busca da verdade real o fisco deve ser intimado para que colacione nos autos cópias das DIRPJ/DCTF's de 2001/2003 e com ela as guias de pagamento da CSLL.

E assim, com fundamento nesses dois argumentos centrais, o contribuinte requer seja acolhido o seu Recurso Voluntário para que seja reconhecido o seu direito creditório.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, a Recorrente foi intimada do teor do acórdão recorrido em 17/02/2014 (fls. 124 do *e-processo*), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia

19/03/2014 (fls. 127 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA. CONHECIMENTO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE

Somente em sede de Recurso Voluntário o contribuinte questiona a decadência do direito de o Fisco discutir o crédito tributário utilizado nas compensações em questões.

Apesar do momento absolutamente inoportuno para se suscitar nova tese de defesa, há que se reconhecer que a decadência é matéria de ordem pública, que pode, inclusive, ser conhecida de ofício pelo órgão julgador, razão pela qual analisar-se-á o argumento.

O Superior Tribunal de Justiça já se manifestou sobre o tema durante o julgamento do AgRg no RESP n 1287754/MS, *in verbis*:

(...) quanto à prescrição e à decadência, o tribunal de origem concluiu que a questão não foi objeto de pedido, não merecendo ser reconhecida nenhuma nulidade, nesta sede recursal.

Todavia este posicionamento é contrário à orientação desta Corte segundo a qual **matérias de ordem pública, tais como prescrição e decadência, nas instâncias ordinárias, podem ser reconhecidas a qualquer tempo, não estando sujeitas à preclusão.**

Até mesmo o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) possui decisão nesse sentido, a exemplo do acórdão n.º 2101-001.431 cuja ementa reflete o seguinte:

IRPF. DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º DO CTN.

O art. 62-A do anexo II do RICARF obriga a utilização da regra do REsp n.º 973.733 - SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, houve pagamento antecipado na forma de carnê-leão, mensalão ou imposto pago no exterior, e o acórdão recorrido decidiu que não foi comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Como o fato gerador do imposto de renda é complexo anual, ele só se aperfeiçoa em 31 de dezembro do ano-calendário, o que fez com que o prazo decadencial tenha se iniciado em 31/12/1998 e terminado em 31/12/2003.

Como o lançamento se deu apenas em 14/12/2004, o crédito tributário do ano de 1998 já havia sido fulminado pela decadência.

A decadência, por ser matéria de ordem pública, pode ser alegada a qualquer tempo ou momento processual, podendo até mesmo ser reconhecida de ofício.

Dessa forma, é possível que o argumento seja enfrentado por este Conselho, muito embora não o tenha sido pela instância *a quo*.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO ORIGINADO EM ANOS ANTERIORES. APRECIÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Nada obstante toda a argumentação despendida pelo contribuinte no sentido de que o crédito que se pretende utilizar para as compensações estaria tacitamente homologado, tendo em vista a sua origem ainda em 2001 e a não homologação da compensação tão somente em 2009, é preciso reconhecer a existência de jurisprudência administrativa deste Conselho em sentido diverso.

Sob a ótica do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional, o processo de reconhecimento de direito creditório é diferente daquele previsto para a constituição do crédito tributário.

Recentemente, em 18 de janeiro de 2019, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF se manifestou nesse sentido, no julgamento do acórdão 9101003.994, como se percebe da sua ementa abaixo reproduzida:

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

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

Caso resulte em glosa de saldo negativo sem desdobramento em tributo a pagar, não se constitui em lançamento de ofício, razão pela qual não se submete à contagem do prazo decadencial. Trata-se de situação completamente diferente daquela em que a glosa do saldo negativo tem como resultado tributo a pagar, ocasião na qual o correspondente

lançamento de ofício só poderá ser efetuado caso esteja dentro do prazo decadencial previsto na legislação tributária.

De fato, o direito creditório só é reconhecido se revestido dos atributos de liquidez e certeza, conforme redação do artigo 170 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

Em assim sendo, 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.

Logo, 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 artigo 74, §5º, da Lei nº 9.430/1996, *in verbis*:

Artigo 74, §5º. Lei nº 9.430/1996. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

No caso concreto, o PER/DCOMP nº 22582.94942.220906.1.7.03-5709 foi apresentado em 22 de setembro de 2006 e o Despacho Decisório DRF/LAG nº 14/2009 que não o homologou foi proferido em 20 de janeiro de 2009, quer dizer, dentro do prazo legal.

É bem verdade que 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 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 corroborar com o exposto, transcrevem-se trechos do acórdão do CARF nº 1101-001.084 que decidiu dessa mesma forma:

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 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 indébitos 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 conseqüências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Dai 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 caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Alias, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido.

Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, sendo sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados.

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, A exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 10.

É certo que a evidenciação do crédito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, passa o Fisco a ter o dever de avaliar a

certeza e a liquidez daquele valor para admitir, ou não, a destinação pretendida pelo interessado.

Firmadas estas premissas, recorde-se que, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil).

Assim, no presente caso, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Decorre, daí, que a compensação deveria estar suportada por provas do indébito tributário no qual se fundamenta. Contudo, deve-se recordar que o procedimento em debate já se iniciou mediante a apresentação de DCOMP, desacompanhada, por autorização normativa, de qualquer prova do indébito ali indicado, posto que o Fisco teria ainda cinco anos para confirmá-lo.

Em verdade, a interpretação veiculada pela recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, 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 n.º 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 se acausável 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 n.º 656/2006 acerca dos procedimentos para revisão de declarações no âmbito da Receita Federal.

Assim sendo, conclui-se que, uma coisa é falar em lançamento de ofício para a constituição do crédito tributário, oportunidade na qual aplica-se o prazo decadencial. Outra coisa completamente distinta é análise do direito creditório, cuja liquidez e certeza devem ser verificadas, razão pela qual, é dever do Fisco apreciar a sua formação desde a origem, tendo, no caso concreto, agido de maneira correta.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DA EXISTÊNCIA DO DIREITO CREDITÓRIO. NÃO HOMOLOGAÇÃO DA COMPENSAÇÃO.

Com relação ao segundo e último argumento relacionado ao cerceamento do direito de defesa do contribuinte, é importante pontuar que em processos relativos a pedidos de ressarcimento e compensação, cabe ao contribuinte provar o seu direito de crédito.

Não há que se falar em necessidade de conversão do julgamento em diligência, pois, em verdade, se trata verdadeiramente de um caso de falta de provas por parte da contribuinte.

Nos pedidos de compensação ou de restituição, como o presente, o ônus de comprovar o crédito postulado permanece a cargo da contribuinte, a quem incumbe a demonstração do preenchimento dos requisitos necessários para a compensação, pois o ônus da prova recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato.

A título de exemplo, veja-se o recente acórdão CARF n.º 3401005.408, cuja ementa reflete exatamente o aduzido:

PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO/RESSARCIMENTO. ÔNUS PROBATÓRIO DO POSTULANTE.

Nos processos que versam a respeito de compensação ou de ressarcimento, a comprovação do direito creditório recai sobre aquele a quem aproveita o reconhecimento do fato, que deve apresentar elementos probatórios aptos a comprovar as suas alegações. Não se presta a diligência, ou perícia, a suprir deficiência probatória, seja do contribuinte ou do fisco.

Na espécie, haveria de restar demonstrada de forma indubitosa, por intermédio de documentação hábil e idônea, a existência do crédito invocado. E, figurando o contribuinte como autor do pleito, sobre ele recai o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do direito alegado.

O ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário, no qual cabe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador, e em processos relativos a pedidos de ressarcimento e compensação, em que cabe ao contribuinte provar o seu direito de crédito, razão pela qual, in casu, a decisão da DRJ/CTA é irretocável.

Por todo exposto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo