



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 15374.720003/2007-77
Recurso n° 514.648 Voluntário
Acórdão n° 1101-00.380 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2010
Matéria Dcomp
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S.A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2000

PROVA. PRESUNÇÕES RELATIVAS - As presunções feitas pelo Fisco com base em elementos comprovados, que não são refutadas pelo contribuinte em nenhum momento do processo administrativo, se tornam pontos incontrovertidos do processo.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. TERMO DE INICIO - O termo de início para contagem do prazo de 5 anos para homologação de declaração de compensação é a data da entrega da declaração que informa a compensação pleiteada

COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. PRAZO PARA EXAME DO DIREITO DE CRÉDITO - O prazo que o Fisco tem para examinar a existência do crédito alegado pelo contribuinte é de 5 anos contados da entrega da declaração que pleiteia restituição ou compensação.

COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. PERÍODOS QUE PODEM SER EXAMINADOS - Se o exame do crédito alegado pelo contribuinte é feito dentro do prazo de 5 anos, contados da entrega da declaração de compensação ou restituição, ele pode alcançar o ano do alegado crédito, bem como os anos anteriores e posteriores, naquilo que afetem a questão.


COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. VALORES DECLARADOS - Os débitos declarados pelo contribuinte em declarações formalizadoras de "crédito tributário" ou em declarações meramente informativas, não afetam o montante eventualmente repetível que apenas depende do valor pago e do valor efetivamente devido.

COMPENSAÇÃO. DIREITO DE CRÉDITO. VALORES DECLARADOS. FLUÊNCIA DO TEMPO - O único efeito que a fluência do tempo tem sobre os créditos tributários declarados é eventual prescrição.

O crédito tributário informado em declarações não se torna verdadeiro pela fluência do tempo, pois é mera tentativa de explicitação da relação jurídica decorrente da incidência da regra de tributação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, **NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.**


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ – Presidente


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator

EDITADO EM:

17 DEZ 2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente da Turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou improcedente manifestação de inconformidade apresentada em razão de despacho que não homologou compensação, por não reconhecer o direito creditório.

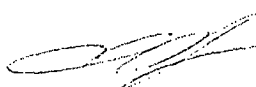
Em 10/12/2003, a DRF se manifesta sobre Dcomps transmitidas pelo contribuinte, por meio de parecer conclusivo (proc. fls. 123 a 129). Explica que a primeira Dcomp (proc. fls. 4 a 14) foi retificada (proc. fls. 15 a 25), sendo que ambas buscam aproveitar saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2000, com débitos de Cofins de outubro de 2003. Explica que foi percebido que, apesar de não informado na Dcomp, o saldo negativo pretendido era de empresa incorporada e que, depois de confirmado o equívoco com o contribuinte, foi feita a correção (com base no § 2º, do art. 147 do CTN) e análise da Dcomp.

O parecer informa que para verificar o saldo negativo de IRPJ alegado, foram examinadas as estimativas computadas no seu cálculo e foi constatado que algumas delas foram extintas por compensação, com base no saldo negativo de IRPJ de 1997. Analisa o saldo negativo declarado de 1997 e, após constatar um saldo menor que o declarado, verifica que boa parte dele foi utilizada pelo contribuinte em outras compensações, ao longo de 1998 e 1999. Diz que resta apenas R\$ 62.137,32 disponível para compensar em 2000, o que permite compensar apenas parte das estimativas de 2000, que teriam sido extintas pelo saldo negativo de 1997. A DRF também constata que na apuração do saldo negativo de 2000, o contribuinte considerou parcela IRRF retida por órgão público maior do que poderia, nos termos da IN SRF/STN/SFC nº 4, de 1997.

Com base nos exames efetuados, a DRF constata que o contribuinte, ao invés de saldo negativo de IRPJ, teria imposto a pagar. Assim, pela inexistência do crédito alegado, o parecer propõe a não homologação da compensação pleiteada. Com base no parecer, em 15/12/2008, despacho decisório não homologa a compensação (proc. fl. 130).

Em 23/12/2008, o contribuinte é cientificado (proc. fl. 135). Em 22/01/2009, o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade (proc. fls. 156 a 162). Diz que o Fisco não podia examinar a composição de seu saldo negativo e deveria apenas verificar se a utilização do mesmo estava correta, pois havia decaído o direito de examinar os saldos negativos de 2000 e de 1997. Argumenta que "o crédito refere-se a período em que o Fisco já homologou os recolhimentos geradores do crédito, reconhecendo-se a extinção da obrigação, o que pressupõe, por óbvio, o reconhecimento também do quantum debeatur, sem o que não se poderia atestar o cumprimento da obrigação principal". Enfatiza que, como o Fisco já homologou o lançamento que gerou o crédito, não pode mais revê-lo e nem fazer nova apuração, pois é proibido ao Fisco discutir base de cálculo de tributo já decaído. Sustenta que o prazo decadencial é de 5 anos a contar do fato gerador e, portanto, não é mais possível o Fisco recalcular a base de cálculo da contribuição para fins de quantificação do crédito, devendo ser aceita a apuração declarada pelo contribuinte. Expressa seu raciocínio nos seguintes termos:

Assim é que, transcorridos mais de cinco anos do fato gerador, tal como se verifica no caso vertente, sem que a autoridade fiscal tenha contestado a regularidade dos recolhimentos efetuados



pelos contribuintes, considera-se homologado o lançamento e opera-se a extinção do crédito tributário. Da extinção do crédito tributário pela homologação, infere-se a definição com certeza e exatidão do valor do tributo devido em confronto com os recolhimentos efetuados, pois, do contrário, não se poderia atestar a extinção da obrigação.

De fato, o contribuinte, nos termos da legislação, apresenta declarações fiscais nas quais informa o resultado fiscal do período (DCTF, DIPJ, etc). Nestas, são demonstradas todas as receitas, exclusões e deduções, que levaram à apuração do imposto devido pela empresa.

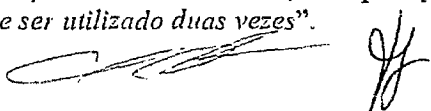
Tais declarações são apresentadas justamente para permitir que o Fisco tome conhecimento dos resultados da empresa, de forma a poder avaliar se há ou não tributo em aberto. E, caso desconfie que há recolhimento a menor, deverá o Fisco efetuar a fiscalização do contribuinte, para aferir se as informações apresentadas nas Declarações estão ou não corretas, e se há ou não tributo devido

isto importa em dizer que, a Fiscalização somente poderá questionar os resultados apresentados nas declarações fiscais do contribuinte dentro do prazo de que dispõe para a constituição do crédito tributário. Afinal, se já não mais é permitido lançar tributo supostamente devido, tampouco poderá ser revista a declaração fiscal do contribuinte (que só existe para permitir a análise de eventual tributo em aberto).

Tal qual a homologação tácita do pagamento antecipado do crédito tributário (que se torna imutável), os resultados lançados pelo contribuinte em sua declaração tornam-se imutáveis com o decurso do prazo decadencial para lançamento do tributo. Para isto, aliás, existe o instituto da decadência.

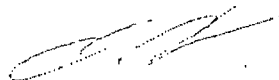
O contribuinte ainda afirma que a DRF não poderia reduzir a dedução do imposto retido por órgão público, com base na IN SRF/STN/SFC nº 4, de 1997, pois está é ato **infralegal** e não pode ir contra a lei. Diz também, que as DIRFs devem ter o mesmo valor das DIPJs e, portanto, informação da primeira não pode se sobrepor a informação da segunda.

Em 22/04/2009, a 6ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro I, decide por não conhecer o direito creditório e não homologar a compensação (proc. fl. 206 a 210). Na sua decisão afirma que a DRF não podia examinar e alterar o saldo negativo de 1997, em razão do decurso do prazo de 5 anos do fato gerador, conforme § 4º do art. 150, do CTN. Por isso, afasta o expurgo de R\$ 17.755,53 que a DRF fez no saldo negativo de 1997, afirmando, contudo, que isso não é o suficiente para tornar negativo o saldo do imposto a pagar de 2000. Adiciona que *“já, com relação ao ano de 2000, tendo em vista que o interessado tomou a iniciativa de pedir a restituição de imposto relativo a esse ano, cabe a verificação da exatidão do saldo negativo ou do pagamento a maior, o que requer a confirmação da base de cálculo e das deduções”*. Diz que o prazo para verificação da certeza e liquidez da existência de crédito alegado por contribuinte é definido no § 4º do art. 74 da lei nº 9.430, de 1991, e que isso afasta o prazo decadencial previsto no § 4º do art. 150 do CTN. Lembra que no presente caso o limite não chegou a ser atingido por 4 dias. Afirma que considera acertado o despacho decisório que abateu do crédito de 2000 a compensação de débito de 2001, feita pelo próprio contribuinte em DCTF, pois *“um só crédito não pode ser utilizado duas vezes”*.



Diz que a IN SRF/STN/SFC nº 4, de 1997, não fere lei, pois os percentuais na IN são os estabelecidos pelo art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996. Explica que a IN não estabelece nenhuma limitação, mas apenas faz o rateio entre IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, uma vez que a retenção é feita pelo total. Quanto a divergência entre a DIPJ e as DIRFs, diz que cabia ao interessado apresentar os comprovantes de retenções, emitidos pelas fontes pagadoras, conforme estabelece o art. 943 do RIR/1999.

Em 15/09/2009, o contribuinte foi cientificado (proc. fl. 214) e, em 08/10/2009, apresentou recurso voluntário (proc. fls. 218 a 225). No recurso, diz que o julgador da DRJ se contradisse, ao admitir parcialmente os argumentos do contribuinte, pois, *“se o saldo negativo de 1997 é imutável em razão da decadência, o mesmo deve ser dito em relação ao ano-calendário 2000, igualmente fulminado pelo mesmo prazo”*. No mais, repete os argumentos já apresentados na manifestação de inconformidade.



Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO,

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

Cabe destacar inicialmente que, na decisão da DRJ, não há a contradição apontada pelo contribuinte. De fato, embora a *prima facie* possa parecer que a DRJ se contradisse ao não admitir a revisão do saldo negativo de 1997 e admitir a revisão do saldo negativo de 2000, ela consignou os fundamentos pelos quais tomava esta decisão. Ou seja, explicou o porque entendia que não cabia a revisão do saldo negativo de 1997 e porque cabia a revisão do saldo negativo de 2000. Portanto, pode-se não concordar com a solução da DRJ, que inclusive é definitiva quando favorável ao contribuinte, mas não se pode dizer que do ponto de vista da DRJ haja uma contradição interna.

Então, falta agora analisar a defesa que o contribuinte vem apresentando desde a manifestação de inconformidade, consistente na alegação de que o Fisco não poderia rever a apuração de 2000, por ter decaído o direito a este exame, e que os dados declarados devem ser aceitos como verdadeiros.

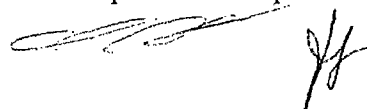
Mas, penso que este entendimento não tem cabimento, pois não se pode confundir (i) o prazo decadencial para lançamento com (ii) o prazo para exame da existência do crédito alegado e nem com (iii) o prazo para exame do pedido de compensação. Também, quanto ao direito de crédito decorrente de pagamento a maior (ou indevido), não se pode confundir (i) pagamento superior ao valor devido com (ii) pagamento superior ao valor declarado.

Conforme o CTN, a compensação é uma modalidade de extinção do crédito tributário (inciso II, do art. 156) onde o contribuinte compensa seus débitos fiscais com créditos líquidos e certos que tenha contra a Fazenda Pública. No âmbito da União, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, prevê a possibilidade de compensação de débitos do contribuinte com crédito de tributos passíveis de restituição. Conforme o CTN, o pagamento indevido ou a maior dá direito à restituição (art. 165).

Por esses dispositivos fica claro que na compensação o contribuinte alega um direito creditório frente ao Fisco decorrente de um pagamento indevido ou a maior. Portanto, é obvio que o contribuinte precisa estar apto a comprovar a existência deste direito que afirma ter. De outra banda, é dever do Fisco examinar a existência do direito alegado pelo contribuinte, para confirmar se é ou não líquido e certo, e resistir a pedido que considere improcedente.

De qualquer modo, quer pelo contribuinte, quer pelo Fisco, a comprovação do direito à repetição depende da comprovação de dois elementos. Esses elementos são: o montante recolhido; e o montante devido.

É importante ressaltar que o montante devido é aquele de fato devido, em razão da relação jurídica que decorre da hipótese de incidência da regra de tributação. O valor declarado é mera tentativa, que pode estar certa ou não, de explicitar o valor devido. Por isso o valor declarado é absolutamente irrelevante para fins de quantificação de eventual direito de repetição do contribuinte.



Assim, caso o contribuinte tenha declarado valor inferior ao efetivamente devido, isso não permite que ele considere esse valor declarado no cálculo do montante pago a maior, em detrimento do valor devido. Do mesmo modo, caso tenha declarado um valor maior do que o devido, isso não permite ao Fisco utilizar esse valor declarado na quantificação do pagamento a maior, em detrimento do valor devido. A comparação destas duas situações bem demonstra a irrelevância do valor declarado para fins de repetição.

Ademais, o fato de o contribuinte ter ou não declarado sua dívida em nada afeta a verificação e a quantificação do pagamento indevido. Não poderia ser diferente, pois uma coisa é a relação jurídica existente e decorrente de lei e outra coisa são as possíveis explicitações desta relação jurídica em declarações, que podem retratá-la corretamente ou não.

Assim, o fato de o contribuinte ter declarado a maior ou a menor em nada afeta a quantificação do pagamento indevido. Isso já demonstra a irrelevância do crédito formalizado em declaração para fins de quantificação do pagamento indevido. Esta quantificação depende exclusivamente do valor devido.

A declaração formalizadora de crédito, utilizada para os tributos lançados por homologação, é mera prestação de obrigação acessória sem qualquer vínculo com o direito de repetição. Seu cumprimento ou sua violação não tem qualquer efeito sobre o direito a pedir a restituição de pagamento indevido ou a maior.

O correr do tempo, causando eventual decadência do direito do Fisco rever a formalização feita pelo contribuinte na sua declaração, não afeta a questão e não tem o condão de tornar o valor eventualmente declarado em elemento quantificador do indébito. Este é um ponto que precisa ficar bastante claro: o fluir do tempo não opera qualquer efeito sobre dados declarados. As informações prestadas em declarações (certas ou erradas) não se transformam em verdadeiras, pela passagem do tempo. Não existe regra no ordenamento com tal efeito. O único efeito que a passagem do tempo tem sobre débitos declarados é a possibilidade de prescrição de sua cobrança judicial.

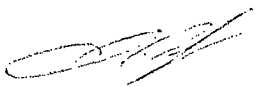
Portanto, o que interessa para fins de quantificação de pagamento a maior é o valor recolhido e o valor devido. A razão disso é que se trata de constatar ou não a existência de um direito, sendo necessário verificar os elementos fáticos que dão azo a esse direito, e que são o montante recolhido e o montante devido.

A dependência do valor efetivamente devido é expressa no CTN, *in verbis* (grifei):

Art 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na



elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória

O fato de ter ou não decaído o direito do Fisco lançar determinado tributo não afeta em nada a quantificação do pagamento indevido, pois não afeta em nada o valor de fato devido. A decadência, o pagamento antecipado e a homologação extinguem o crédito tributário (incisos V e VII do art. 156 do CTN) e a obrigação tributária (§ 1º do art. 113 do CTN). Mas esse fato não tem qualquer conexão com o direito de repetição.

O direito à restituição depende apenas da comparação entre o montante recolhido e a obrigação tributária que existe ou existiu, como o art. 165 do CTN estabelece. Logo, o fato da obrigação tributária estar extinta (quer por pagamento, quer por decadência, quer por homologação) não tem qualquer efeito no cálculo do indébito.

Do mesmo modo e como acima explicado, o fato da formalização da obrigação (quer por declaração, quer por lançamento) ter sido feita a menor ou a maior não tem qualquer efeito no cálculo do indébito. Na mesma linha, o fato de haver decaído o direito do Fisco de rever a formalização do crédito não tem qualquer efeito no cálculo do indébito.

Em resumo, o direito de restituição decorrente de pagamento indevido é quantificado pela comparação entre o pagamento ocorrido e a obrigação tributária existente, e não com o crédito tributário eventualmente formalizado. Isso porque a formalização do crédito tributário, por qualquer forma, é mera tentativa de explicitação da relação jurídica existente na obrigação tributária nascida com o fato gerador.

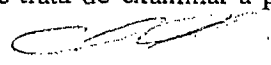
É na obrigação tributária (relação jurídica nascida com o fato gerador) que está o direito do Fisco (tributo devido) e, portanto, é pela comparação entre o valor recolhido e o valor devido que o pagamento a maior é quantificado.

Os prazos decadenciais previsto no CTN para a constituição do crédito tributário não limitam em nada a possibilidade do Fisco examinar o crédito alegado pelo contribuinte em pedido de compensação. Isso porque o transcurso desses prazos extingue o direito de lançar, mas não afetam a possibilidade do Fisco examinar a procedência de um direito alegado pelo contribuinte. São dois assuntos absolutamente distintos e cada um dele está sujeito a regras próprias e que não podem ser confundidas.

Portanto, o Fisco pode examinar a existência de direito alegado pelo contribuinte, com base nos elementos que dispuser e independente de ter (ou não) decaído a possibilidade de lançar o tributo do ano ao qual se refira o alegado direito de crédito. Inclusive, julgando conveniente, o Fisco pode examinar os períodos anteriores ao ano do avertado direito, para examinar todas as situações que afetariam este alegado direito.

Porém, afastado o prazo decadencial do direito de lançar como limite temporal para o Fisco examinar a pretensão do contribuinte, resta pesquisar se existe algum limite temporal para esses exames posto pelo direito aplicável.

Nos termos do CTN, para fins de quantificação direito de crédito alegado pelo contribuinte, o Fisco pode examinar tanto o ano em que teria surgido o alegado direito, bem como os anos anteriores, independente do tempo transcorrido entre os anos examinados e o momento deste exame. Não há qualquer limitação temporal para tal exame no CTN e não poderia ser diferente, pois se trata de examinar a procedência ou não de um direito alegado.



Também, o contribuinte tem o dever de demonstrar a existência deste direito, independente do prazo transcorrido entre o ano que teria surgido e o exame do Fisco.

A única limitação temporal existente decorre do § 5º do art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996. Tal dispositivo limita o prazo de exame das declarações de compensação em 5 anos, a contar da data de entrega da declaração de compensação. Em consequência, limita da mesma forma a possibilidade do exame do direito de crédito pleiteado pelo contribuinte.

Assim, sob pena de homologação tácita, o exame do Fisco deve ocorrer em 5 anos a contar da entrega da declaração. No caso de haver declaração retificadora, o prazo de 5 anos conta a partir da entrega desta, que afinal é a declaração que será examinada. De outra banda, efetuado o exame no prazo, ele pode alcançar (retroagir) quantos anos forem necessários para verificação da exatidão do pleito.

No caso concreto, a declaração foi entregue em 14/11/2003, a retificadora foi entregue em 13/04/2007, e o exame foi cientificado ao contribuinte em 23/12/2008. Assim, o exame foi efetuado dentro do prazo legal e, mesmo alcançando o ano de 2000 e anos anteriores, está de acordo com as regras jurídicas.

Também, não procede a alegação de que é ilegal a limitação das deduções de retenções feitas por órgão público, efetuada pela DRF, com base na IN SRF/STN/SFC nº 4, de 1997. Como a DRJ esclareceu, a IN SRF/STN/SFC nº 4, de 1997, não fere lei, pois os percentuais são os estabelecidos pelo art. 64 da Lei nº 9.430, de 1996. Inclusive, é preciso destacar que não se trata de uma limitação de dedução de valor retido, mas sim de ratear o valor total retido entre os tributos que dão causa a retenção na fonte, para só deduzir do IRPJ aquela parcela que se refere ao IRPJ.

Quanto à alegação de que as divergência entre a DIPJ e as DIRFs devem ser resolvidas por diligência, o contribuinte não tem razão.

Cabe registrar que o contribuinte sequer pede que seja feita diligência para comprovar as retenções que indicou na DIPJ. O que ele pede é que seja adotado os valores que indicou na DIPJ, em detrimento dos valores constantes das DIRFs, porque a DRF não buscou solucionar a divergência por meio de diligência, mas sim optando pela DIRF. Mas, esse pleito também não tem cabimento.

Primeiro, porque a DRF pode preferir a declaração de terceiros frente à declaração do próprio interessado, por razões óbvias, embora tal opção possa ser alterada no julgamento administrativo desde que existam razões para tanto. Inclusive, ao menos em uma abordagem inicial, a legislação conduz a uma valorização da informação da fonte pagadora. Por exemplo, art. 55 da Lei nº 7.540, de 23 de dezembro de 1985, estabelece que (grifos não são do original): “o imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos”.

Segundo, porque o contribuinte não apresenta nenhum comprovante de rendimentos e retenções, ou qualquer outro elemento, que indique estar com a razão. Inclusive, ele sequer indica qual valor declarado na sua DIPJ foi preterido por valor declarado em DIRF, nem muito menos afirma que seus valores estão corretos.



Em resumo, a DRF pode preferir considerar as informações das fontes pagadoras, ao invés dos dados declarados pelo próprio contribuinte, não estando obrigada a efetuar diligência para dirimir divergências. No entanto, o levantamento de imposto retido efetuado desta forma pode ser refutado pelo contribuinte, pela apresentação dos comprovantes de retenção ou por qualquer outro elemento de prova. Porém, se o contribuinte não apresenta qualquer elemento a favor suas afirmações, sequer indica qual a retenção que a DRF indicou a menor, e não chega sequer a refutar os dados levantados pela DRF (apenas refutando a possibilidade de preferência pela DIRF), a apuração feita pela DRF torna-se incontroversa.

Por estas razões, voto por negar provimento ao recurso voluntário, para não reconhecer o direito creditório e não homologar a compensação pleiteada.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO