



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

Processo nº 15374.957585/2009-15
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-002.548 – 1ª Turma
Sessão de 07 de fevereiro de 2017
Matéria IRPJ
Recorrente RAÍZEN COMBUSTÍVEIS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil - CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito, não cabendo opor a esse ônus alegações de decadência ou de homologação tácita por parte do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em Exercício e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra e Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício). Ausente justificadamente, o conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Por bem descrever os fatos, reproduzo o relatório da decisão recorrida, no que interessa à presente lide:

A Contribuinte apresentou requerimentos alegando erros no preenchimento de algumas DCOMP's, assim como nas DCTF retificadoras (fls. 2/247). Em virtude disso, o presente processo foi encaminhado para tratamento manual do direito creditório em questão.

Trata o presente processo de pedido de restituição e declaração de compensação, PER/DCOMP nº 38668.93635.231007.1.7.02-3297 (fls. 260/271), transmitido em 23/10/2007, com o objetivo de ver reconhecido e compensado o direito creditório de R\$ 18.178.995,06, correspondente ao saldo negativo de IRPJ [do] período de 01/01/2002 a 30/11/2002.

Fazem parte da mesma família as seguintes DCOMP's que utilizam o mesmo crédito (fls. 248/315): 38626.55097.261007.1.7.020052,14012.21642.261007.1.7.02013 0,16075.25108.290404.1.3.023948,07063.76526.261007.1.7.026 061,13364.48266.181004.1.3.027097,11569.13117.181207.1.3.0 27100,01764.11298.130509.1.7.027209,05798.47245.261007.1.7 .028078,00358.04940.261007.1.7.028801,07411.61950.261007.1 .7.029358,36238.51332.120509.1.7.029724,22911.98577.150604 .1.3.020148.

Vale registrar que a DCOMP de nº 22911.98577.150604.1.3.02-0148 (fls. 256/259), apesar de indicar um ano-calendário diferente referente ao saldo negativo utilizado, foi incluída na família pelo sistema, e também no presente processo, a fim de ser analisada. Os processos administrativos de débito relacionados a tais DCOMP's encontram-se suspensos, aguardando apreciação.

O saldo negativo pleiteado, que coincide com o valor informado na DIPJ 2002, conforme ficha 12, linha 18 (fls. 2.211), é formado por [...] e estimativas compensadas com saldos negativos de períodos anteriores (R\$ 3.451.327,89).

Após intimar a Contribuinte para prestar esclarecimentos e apresentar documentos, em 25/06/2012, a DEMAC/DIORT/RJO emitiu o Parecer/Despacho Decisório nº 094/2012 (fl. 2.411/2.412 e 2.440/2.441), que só reconheceu o direito creditório de R\$ 13.538.277,41, fato que a levou a concluir pela

homologação parcial das compensações declaradas pela Contribuinte.

Referida decisão, informou, em síntese, que: (i) intimada, a Contribuinte não comprovou o pagamento das estimativas de IRPJ do ano-calendário de 2002, razão pela qual nenhum valor foi reconhecido a esse título; e (ii) [...].

Na manifestação de inconformidade apresentada, a Contribuinte alegou, em resumo, que:

[...];

- quanto às estimativas compensadas com saldos negativos de períodos anteriores, informadas no PER/DCOMP nº 38668.93635.231007.1.7.02-3297 (Doc. nº 03), no valor de R\$ 3.451.327,89, tem-se que o saldo negativo apurado no ano-calendário 2001 é mais do que suficiente para respaldar as compensações realizadas ao longo do ano-calendário 2002;

- conforme DIPJ 2002 (Doc. 10, fls. 327), o saldo negativo apurado no ano-calendário 2001 é de R\$ 5.884.093,63, valor bastante superior às compensações feitas a título de estimativa com a utilização de saldos negativos de períodos anteriores, que alcançaram a cifra de R\$ 3.451.327,89;

- conforme tabela de fls. 2.469, as estimativas foram informadas em DCTF, o que afasta a necessidade de qualquer outra comprovação;

- eventual glosa somente poderia ser justificada caso restasse demonstrada a utilização do saldo negativo do ano-calendário 2001 para a quitação de outros débitos, uma vez que, à época dos fatos, as compensações com a utilização de saldos negativos eram feitas sem processo, sendo declaradas por meio de DCTF;

- porém, tal ponto não foi sequer ventilado ou demonstrado pela Autoridade Fiscal;

- a Autoridade Fiscal, ao invés de se restringir à análise do crédito, refez a verificação acerca do resultado do ano-calendário 2002, o que não se afigura possível ante o decurso do prazo decadencial;

- em outras palavras, ao glosar as estimativas compensadas no ano-calendário 2002, a Autoridade Fiscal procedeu, na verdade, com a revisão/restrição do saldo negativo apurado no ano-calendário 2001, que é período já fulminado pela decadência;

- tal impossibilidade exsurge da orientação já consolidada pelo CARF;

- o art. 65 da IN RFB nº 900/08, utilizado pela Fiscalização, sequer existia à época da transmissão do PER/DCOMP sob análise (26/10/2007);

- assim, a exigência feita no sentido de obter a escrituração contábil que demonstrasse as compensações dos débitos de estimativa, na esteira de todos os demais documentos apresentados, quais sejam: DIPJ/2003, DCTF e PER/DCOMP nº 38668.93635.231007.1.7.02-3297 (Doc. nº 03), não tem razoabilidade;

- tendo em conta o período objeto da solicitação formalizada, não conseguiu localizar esta escrituração contábil;

- porém, os demais documentos comprobatórios do referido crédito, consignados neste processo administrativo, permitem verificar a suficiência do saldo negativo do ano-calendário 2001, para quitar as estimativas compensadas ao longo do ano-calendário 2002, o que demonstra a plausibilidade do direito creditório relativo àquelas compensações, no valor histórico de R\$ 3.451.327,89;

- requer diligência/perícia com vistas a comprovar a materialidade do saldo negativo relativo ao ano-calendário 2002, requerido por meio do PER/DCOMP nº 38668.93635.231007.1.7.02-3297 (Doc. nº 03). Indica quesitos e perito às fls. 2.473/2.474.

A 8ª Turma da DRJ/RJ1 deu parcial provimento à manifestação de inconformidade da Contribuinte, para reconhecer o crédito (saldo negativo de IRPJ ano-calendário 2002) no valor de R\$ 6.107.874,85, homologando a compensação declarada até este limite:

[...].

Nesse passo, consignou que [...].

Além disso, afastou a alegação da Contribuinte de que as estimativas do ano de 2002 foram compensadas com o saldo negativo apurado no ano-calendário de 2001, conforme DCTF (fls. 2.251/2.252), uma vez que a Contribuinte não apresentou a escrituração contábil demonstrando que a compensação foi efetuada, quando da ocorrência dos fatos, nos seus livros contábeis.

Inconformada, a Contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 2.642/2.659), repisando os argumentos de sua peça impugnatória no tocante ao não reconhecimento dos valores recolhidos a título de IRPJ estimativa no ano-calendário 2002; e, acrescenta, os seguintes:

- A exigência feita pela decisão recorrida quanto à apresentação de escrituração contábil mostra-se contraditória. Isso porque, se a legislação, até 1º/11/02, autorizava que a compensação fosse feita com o mero registro de sua informação na DCTF respectiva e, sendo certo que a Contribuinte atendeu essa exigência, não parece correta a glosa daqueles créditos, sob o fundamento da falta de apresentação de lançamentos contábeis, eis que os mesmos seriam necessários apenas na ausência do registro das compensações em DCTF, o que não se verificou na hipótese.

- A única razão que poderia dar ensejo à referida glosa seria a comprovação de que houve a utilização de valores superiores àqueles acumulados a título de saldo negativo do ano-calendário 2001, o que, em momento nenhum, foi suscitado ou demonstrado pela D. Autoridade Fiscal. Ou seja, somente a comprovação, por parte das autoridades fiscais, da utilização do saldo negativo do ano-calendário 2001 para a quitação de outros débitos, de modo que não restasse saldo suficiente para a quitação das estimativas

compensadas ao longo do ano-calendário 2002, poderia ensejar a glosa realizada.

- O saldo negativo apurado no ano-calendário 2001 correspondia a R\$ 5.884.093,63, valor bastante superior ao montante compensado para quitação do IRPJ estimativa do ano-calendário 2002, que alcança a cifra de R\$ 3.451.327,89.

Ao julgar o recurso, a Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1402-001.590, de 11 de março de 2014, cujas ementa e decisão transcrevo, respectivamente:

IRPJ. CSLL. SALDO NEGATIVO. AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Somente pode-se falar em contagem do prazo decadencial após a data de ocorrência dos fatos geradores, não importando a data [da] contabilização de fatos passados que possam ter repercussão futura.

O art. 113, § 1º, do CTN aduz que “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador” e o papel de Fisco de efetuar o lançamento, nos termos do art. 142 do Estatuto Processual, nada mais é do que o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente.

Não é papel do Fisco auditar as demonstrações contábeis dos contribuintes, a fim de averiguar sua correição à luz dos princípios e normas que norteiam as ciências contábeis. A preocupação do Fisco deve ser sempre o reflexo tributário de determinados fatos, os quais, em inúmeras ocasiões, advêm dos registros contábeis.

Ressalte-se [que] o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

O prazo decadencial somente tem início após a ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN), ou após o primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido efetuado nas hipóteses do art. 173, I, do CTN.

Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e da CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados pelo sujeito passivo, quando objeto de declaração de compensação, devendo, para tanto, ser mantida a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos: i) rejeitar a solicitação de diligência; vencido o Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva; e ii) Negar provimento ao recurso voluntário; vencido o Conselheiro Carlos Pelá. Designado o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto para redigir o voto vencedor.

Inconformado, o contribuinte apresenta recurso especial por divergência, argumentando, em síntese:

- a) que a discussão ora travada cinge-se à possibilidade do Fisco em revisitar a apuração de Saldos Negativos já fulminados pela decadência, como no presente caso, onde restaram glosadas as estimativas que compunham o Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002, ante a ausência de documentos contábeis que demonstrassem a sua compensação com saldos negativos de períodos anteriores;
- b) que é incabível à autoridade administrativa proceder com a revisitação da apuração de Saldos Negativos já fulminados pela decadência;
- c) que as informações prestadas pela Recorrente tornam-se imutáveis com o transcurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, de modo que, estando as informações devidamente prestadas nas declarações fiscais (DCTF, DIPJ, DIRF, etc.), não há que se falar na ausência de documentação contábil para comprovar ditas declarações;
- d) que devem ser consideradas como base apenas as declarações já prestadas ao Fisco, ante a desnecessidade de apresentação da escrituração contábil para comprovar os valores e compensações há muito declarados ao Fisco e fulminados pela decadência;
- e) que o montante do saldo negativo apurado em relação ao ano-calendário 2001 era mais do que suficiente para a quitação das estimativas compensadas durante o ano-calendário 2002;
- f) que, daí, é descabida a glosa daquelas compensações por ausência de documentação comprobatória;
- g) que a única restrição que poderia ser imposta pelas Autoridades Fiscais seria caso tivesse sido demonstrada a utilização do saldo negativo do ano-calendário 2001 para a quitação de outros débitos, e que não restasse saldo suficiente para a quitação das estimativas compensadas ao longo do ano-calendário 2002;
- h) que, porém, tal ponto não foi sequer ventilado ou demonstrado pelas Autoridades Fiscais;
- i) que o acórdão recorrido, ao invés de se restringir à análise do crédito, está refazendo a verificação acerca do resultado do ano-calendário 2002, o que não se afigura possível ante o decurso do prazo decadencial;
- j) que, ao glosar as estimativas compensadas pela Recorrente no ano-calendário 2002, as Autoridades Fiscais e Julgadoras estão procedendo, na verdade, com a revisão/restrição do saldo negativo apurado no ano-calendário 2001, que é período já fulminado pela decadência; e
- k) que, passados mais de 5 (anos) da apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001 e 2002, operou-se a sua homologação tácita, conferindo definitividade à apuração realizada pela Recorrente no âmbito do lançamento por homologação.

O recurso especial foi admitido pelo presidente da Quarta Câmara da Primeira Seção do CARF.

Devidamente cientificada, a Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, a seguir resumidas:

- a) que a existência de valor a restituir ou a compensar é aferida a partir do contraste entre o valor recolhido e o valor de fato devido, em face da legislação tributária;
- b) que a verificação do direito creditório, por meio de comparação entre o valor pago e o devido, é da essência da análise de pedidos de restituição ou declarações de compensação;
- c) que, para que se determine o valor devido, o Fisco pode analisar todos os aspectos pertinentes à obrigação tributária, inclusive a base de cálculo e a alíquota, sem restrições, já que o CTN, em seus arts.165 e 170, não impõe qualquer limite a essa análise;
- d) que a compensação e a restituição submetem-se a regramento próprio, dado pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, que tem como fundamento os arts. 165 e 170 do CTN; e
- e) que o exame da legislação que disciplina o instituto da compensação no âmbito tributário conduz a conclusões que demonstram, de forma inequívoca, que não se pode aplicar, como pretende a Recorrente, as normas relativas à constituição do crédito tributário ao instituto da compensação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão - Relator

O recurso é tempestivo, entendo que a divergência restou comprovada e, por isso, conheço do especial.

A presente discussão, ao contrário do que defende a Recorrente, envolve, a meu ver, fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil – CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e não, propriamente, questões de decadência ou de homologação tácita.

Nesse sentido, consta da própria ementa do acórdão recorrido o seguinte (e-fls. 2.779 e 2.780):

Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e da CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados pelo sujeito passivo, quando objeto de declaração de compensação, devendo, para tanto, ser mantida a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito.

Sustenta a Recorrente a correção do saldo negativo de IRPJ por ela apurado no ano-calendário de 2002, pleiteado em diversas Declarações de Compensação, e que as estimativas desse ano-calendário, integrantes daquele saldo negativo, teriam sido compensadas com o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2001.

Porém, intimada para tanto, **não apresentou** a Recorrente a competente escrituração, demonstrando, de forma inequívoca, que a pretendida compensação teria sido, sim, registrada em seus livros contábeis, quando da ocorrência dos fatos.

Pretende, ela, por outro lado, que se considere “*plausível*” a existência dessa mesma compensação, em face da “*suficiência*” do saldo negativo apurado no ano-calendário de 2001 para quitar as estimativas do ano-calendário de 2002.

Ora, alegar e não provar é o mesmo que nada alegar: *allegare nihil et allegatum non probare paria sunt*.

Há que se ressaltar, também, que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), devendo o contribuinte, por conseguinte, comprová-los até à exaustão. Não se pode, pois, admitir que se acolha semelhante pedido com base, apenas, em “*plausibilidades*”.

Ainda, não se trata, no caso, de “*refazimento*” ou de “*revisitação*”, por parte da fiscalização, do resultado apurado no ano-calendário de 2002, mas, sim, da efetiva comprovação desse resultado, por parte de quem, em última análise, dele pretende se beneficiar.

Afirma a Recorrente que (e-fls. 2.829):

Inicialmente, cumpre ressaltar que, no decorrer da presente demanda, tanto em sede de Impugnação quanto em sede de Recurso Voluntário, a Recorrente aduziu a impossibilidade em serem reabertas discussões quanto a períodos já fulminados pela decadência, com a exigência de documentação fiscal comprobatória para tanto, devendo prevalecer as informações prestadas em suas Declarações Fiscais.

No presente caso, verifica-se dos autos que foi apresentado pedido de restituição e declaração de compensação, Per/DComp nº 38668.93635.231007.1.7.02-3297, transmitido em **23/10/2007**, com o objetivo de ver reconhecido e compensado o pretenso direito creditório de R\$ 18.178.995,06, correspondente ao suposto saldo negativo de IRPJ do período de **01/01/2002 a 30/11/2002**.

Ou seja, acolhida, por um momento, a tese defendida pela Recorrente - de “*imutabilidade das informações prestadas, com o transcurso do prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador*” -, teria o Fisco, quando muito, o prazo de **24/10/2007 a 30/11/2007**, ou seja, apenas **38 (trinta e oito) dias**, para analisar e se manifestar conclusivamente sobre o pleito por ela interposto. Observa-se que a Recorrente, por sua vez, dispôs do período de **01/12/2002 a 23/10/2007**, ou seja, **1.787 (mil setecentos e oitenta e sete) dias**, para interpor o seu pleito, só se dignando a fazê-lo, como dito, no 38º (trigésimo oitavo) dia anterior ao pretendido prazo final do Fisco.

De se dizer que nada impediria a Recorrente de, ao seu arbítrio, transmitir aquela Per/DComp no dia **30/11/2007**, às **23:59**, quando, então, restaria ao Fisco - ainda por aquela tese - o prazo de **1 (um) minuto** para analisar e se manifestar conclusivamente sobre esse pleito!!!

Ora, como bem destaca o magistério de Carlos Maximiliano (MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 166):

Deve o Direito ser interpretado inteligentemente: não de modo que a ordem legal envolva um absurdo, prescreva inconveniências, vá ter a conclusões inconsistentes ou impossíveis. Também se prefere a exegese de que resulte eficiente a providência legal ou válido o ato, à que torne aquela sem efeito, inócua, ou este, juridicamente nulo. [...] Desde que a interpretação pelos processos tradicionais conduz a injustiça flagrante, incoerências do legislador, contradição consigo mesmo, impossibilidades ou absurdos, deve-se presumir que foram usadas expressões impróprias, inadequadas, e buscar um sentido equitativo, lógico e acorde com o sentir geral e o bem presente e futuro da comunidade.

De todo modo, eventual circunstância de o Fisco não mais dispor de prazo para constituir possível crédito tributário, relativo ao período em que teria sido gerado o saldo negativo, **não afasta** o ônus, indiscutível, de o Contribuinte demonstrar a existência, certeza e liquidez de seu pretensão crédito. Afinal de contas, pagamento “inexistente”, ainda que declarado, mas não comprovado, não se torna “existente” pelo simples fato de não mais poder ser auditado.

Pretende, ainda, a Recorrente que o ônus da prova, no presente caso, seja do Fisco, de demonstrar que “o saldo negativo do ano-calendário de 2001 teria sido utilizado para a quitação de outros débitos, não restando saldo suficiente para a quitação das estimativas compensadas ao longo do ano-calendário de 2002”.

Ora, ainda que restasse valor suficiente do saldo negativo do ano-calendário de 2001 para a quitação das estimativas compensadas ao longo do ano-calendário de 2002, isso, por si só, **não prova** que pretendida compensação tenha, oportunamente, ocorrido.

O que se questiona, na realidade, não é a **possibilidade** dessa compensação, mas a sua **efetiva existência**, que, em nenhum momento, foi comprovada pela Recorrente.

Do exposto, voto por **negar provimento** ao recurso especial do contribuinte.

(assinado digitalmente)
Marcos Aurélio Pereira Valadão

Segue abaixo Declaração de Voto apresentada no prazo Regimental.

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Com a devida venia ao nobre Conselheiro Relator, divirjo de seu voto para **dar provimento ao recurso especial do contribuinte**.

Lembro que o caso dos autos é de negativa de crédito de saldo negativo quanto ao ano-calendário de 2002.

A Delegacia da Receita Federal no Rio de Janeiro, acolheu parcialmente a manifestação de inconformidade apresentada nos autos, admitindo os créditos relacionados às retenções sofrida pelo contribuinte no ano de 2002, *verbis*:

Da parcela do crédito decorrente de IRRF (...)

Na manifestação de inconformidade, a Interessada acostou aos autos os informes de rendimentos/comprovantes de retenção, de fls.2.513/2.515, DOC.06, e 2.516/2.519, DOC.07, bem como o mesmo extrato de DIRF às fls.2.525.

Os comprovantes de retenção referem-se às fontes pagadoras Citibank N. A, CNPJ 33.042.953/000171, e Banco Citibank, CNPJ 33.479.023/000180, perfazendo, respectivamente, IRRF de R\$2.398.435,12 e R\$250.335,10, no total de R\$2.648.770,22. Registre-se que não consta nos autos qualquer comprovante de retenção da fonte pagadora de CNPJ 33.066.408/000115, suposta sucessora da pessoa jurídica de CNPJ 17.156.514/000133.

Do exame do extrato da DIRF, fls.2.212/2.250, constata-se que os valores que constaram nos comprovantes de retenção acima mencionados, constaram na própria DIRF.

Assim, na ausência de outros comprovantes de retenção, o total de IRRF que poderá ser utilizado é o que constou na DIRF, uma vez que, a DIRF, Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, por ser documento oficial exigido por lei, reveste-se de supremacia em relação aos demais documentos, constituindo-se em parâmetro de análise prevalente para que se possa ter a certeza que todos os rendimentos e valores retidos foram regularmente contabilizados pelos beneficiários. Tal declaração é emitida pelas fontes pagadoras do rendimento, havendo, pois, a presunção de veracidade dos valores nela contidos, uma vez que, emitida por terceiros.

Desta forma, há de se reconhecer que a Interessada faz juz ao IRRF no valor de R\$19.646.152,26, conforme se extrai do extrato da DIRF acostado aos autos às fls.2.250, sendo certo que o fato de valor diferente constar no PER/DCOMP não tem o condão de extinguir tal crédito.

Em que pese tenha reconhecido os créditos de IRRF, para compor o saldo negativo de 2002, a DRJ negou o reconhecimento de quitação das estimativas mensais daquele ano-calendário, pelas razões seguintes:

Da parcela do crédito decorrente de estimativas.

Alegou a Interessada que as estimativas do ano de 2002 foram compensadas com o saldo negativo apurado no ano-calendário 2001.

Conforme fls.2.251/2.252, tal informação constou em DCTF.

Quanto a esta alegação, cabe observar que, anteriormente a 01/10/2002 permitia-se a compensação na contabilidade entre tributos de mesma espécie, e tal informação deveria constar na DCTF.

Ocorre que, tratando-se de pessoa jurídica, os livros contábeis e fiscais são os elementos que comprovam os fatos alegados.

Neste sentido, o Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, estabelece que: "a escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais"

A Interessada não apresentou a escrituração contábil demonstrando que a compensação foi efetuada quando da ocorrência dos fatos nos seus livros contábeis.

Os demonstrativos contábeis de fls.2.009/2.206, não tratam da compensação ora analisada.

O Decreto nº 70.235, de 1972 determina em seu art. 15 que os recursos administrativos devem trazer os elementos de prova. Desta forma, não há como acatar as meras alegações do contribuinte.

Não estando as alegações acompanhadas de documentos que as corroborem, é de se concluir que a manifestação de inconformidade não logrou desconstituir os fundamentos do despacho decisório.

A certeza e liquidez do crédito é requisito essencial para o deferimento da restituição/compensação, devendo o contribuinte comprová-los.

A 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara negou provimento ao recurso voluntário, por maioria de votos, eis que "Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ e da CSLL apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados pelo sujeito passivo, quando objeto de declaração de compensação, devendo, para tanto, ser mantida a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito." (trecho da ementa).

Em voto vencido, o ex-Conselheiro Carlos Pelá manifestou-se pelo provimento ao recurso voluntário, no seguinte sentido:

As autoridades fiscais sequer afirmaram ou trouxeram qualquer indício que apontasse que a Recorrente utilizou o crédito de saldo negativo do ano base 2001 para quitar tantos outros débitos que não restasse saldo suficiente para quitar as estimativas de IRPJ do ano base 2002.

Ademais, a escrituração contábil mostra-se desnecessária para comprovar os valores e compensações há muito declarados ao Fisco.

O caso dos autos é mais uma das bastantes hipóteses em que o Fisco, para deixar de reconhecer saldo negativo cuja restituição/compensação é pretendida pelo contribuinte, procede à inconteste e ilegal auditoria de períodos que não mais poderiam ser investigados pela Receita Federal, ante a ocorrência de decadência.

Numa situação como a vertente, em que a Recorrente apresentou, em 2007, DCOMP Retificadora, em que indica débitos a serem compensados com créditos já declarados (e não contestados) em DIPJ do ano-calendário 2002, é certo que as autoridades responsáveis pela análise do pleito não poderiam mais, em 2012, auditar o ano-calendário de 2002.

Após esse átimo decadencial, o exame empreendido pelo Fisco deveria limitar-se a verificar se os dados que informam o respectivo pedido administrativo correspondem àqueles constantes das declarações que o contribuinte apresentou ao Fisco relativas ao período de apuração em referência (2002), não mais lhe sendo dado o refazimento, via auditoria fiscal, da apuração do tributo nesse ano-calendário ante a consumação do prazo extintivo.

Sobre a análise de créditos no âmbito de processos de compensação, é importante tecer algumas considerações.

De um modo geral, para verificar a legitimidade dos saldos negativos de IRPJ e CSLL pleiteados pelos contribuintes, o Fisco (i) revisa as bases de cálculo apuradas pelo contribuinte por meio da análise de sua escrituração comercial e fiscal; (ii) confirma os valores relativos às retenções na fonte sofridas pelo contribuinte e verifica se os respectivos rendimentos foram devidamente submetidos à tributação em sua DIPJ; e (iii) confirma os recolhimentos relativos às antecipações de IRPJ e CSLL pagas ao longo do ano-calendário em questão.

As retenções na fonte podem ser facilmente confirmadas no sistema da RFB, por meio de simples cruzamento eletrônico entre as informações contidas na DIPJ e aquelas fornecidas pelas fontes pagadoras mediante preenchimento da DIRF. Caso haja divergência entre os valores informados pelo contribuinte e aqueles constantes nos sistemas da RFB, o contribuinte poderá comprovar as retenções sofridas com base nos comprovantes de retenção ("Informes de Rendimentos") emitidos pelas fontes pagadoras ou quaisquer outros documentos idôneos que alcancem a mesma finalidade probatória.

Já no que tocam às antecipações mensais, a confirmação por parte da RFB pode ser obtida por meio da análise da DIPJ e das DCTF's apresentadas pelo contribuinte, acompanhadas dos respectivos DARF's ou DCOMP's, conforme tenham sido quitadas mediante pagamento ou compensação.

Diante deste cenário, nota-se que, no âmbito do processo de compensação, o Fisco efetua uma ampla análise acerca do crédito pleiteado pelo contribuinte, com o objetivo de averiguar a sua legitimidade.

Contudo, para que não haja violação aos direitos dos contribuintes, é preciso demarcar os limites temporais de atuação do Fisco no âmbito dos processos de compensação.

Assim, consoante entendimento que já manifestei algumas vezes nesta Colenda Câmara, é preciso registrar que o Fisco não pode efetuar ajustes nas bases de cálculo de tributos e contribuições relativos a períodos passados (atingidos pela decadência) que repercutem nos créditos pleiteados pelos contribuintes em períodos futuros (ainda não decaídos).

Isso significa dizer que, na análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte por meio de PER/DCOMP, o Fisco não poderá recompor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL relativas a períodos fulminados pela decadência, mas que repercutem em saldo negativo apurado em ano-calendário subsequente, ainda não atingido pela decadência. (grifo nosso)

Portanto, o caso dos autos, no ponto em que chega a esta Turma para julgamento, trata especificamente da negativa de reconhecimento de crédito tributário (saldo negativo do ano de 2002) pela falta de comprovação - por meio de escrituração contábil - dos valores de estimativa mensal, devidamente declaradas em DCTF, compensadas na forma então permitida, com saldo negativo do ano anterior (2001).

Com efeito, apenas a Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002, previu a apresentação de declaração de compensação, posteriormente aos fatos em análise nos presentes autos. A vigência da MP 66/2002 só ocorreu a partir de 30 de agosto de 2002, como previsto no artigo 63, da citada Medida Provisória.

Pois bem.

A alegação do contribuinte da compensação informada em DCTF - em 2001 - das estimativas mensais dos meses de janeiro, fevereiro, março e maio de 2002 com saldo negativo de 2001 é confirmada pelo extrato SIEF às fls. 2.251/2.252 dos autos. Com efeito, consta deste extrato a existência e compensações, com origem em saldo negativo, devidamente declarado em DCTF nos meses: 01/2002, 02/2002, 03/2002, 05/2002.

Se por hipótese não fosse homologada a compensação das estimativas em análise - apresentadas entre janeiro e maio de 2002 -, a Procuradoria da Fazenda Nacional deveria executar os valores respectivos pelos meios próprios (Parecer PGFN/CAT nº 88/2014). Veja-se, mas tal procedimento dependeria da negativa da compensação, no prazo legal, qual seja, 5 (cinco) anos.

Como me manifestei em oportunidades anteriores, o prazo para homologação de compensação, mesmo antes da alteração do artigo 74 pela Medida Provisória nº 135/2003 (convertida na Lei nº 10.833/2003), era de 5 (anos), pela aplicação do artigo 156, §4º, do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, proferi voto vencido no acórdão nº 9101-002.540 (processo administrativo nº 10880.003395/99-56).

Aliás, a Medida Provisória nº 2.158/2001 veio prever que:

Art.90.Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

Diante disso, se não lançadas eventuais diferenças no caso das estimativas de janeiro a maio de 2001, há que se concluir pela sua homologação tácita. Sem que tenhamos conhecimento de qualquer negativa da compensação - ou de lançamento de diferença apurada pela Receita Federal, é defeso exigir-se do contribuinte a comprovação escritural do saldo negativo de 2001, depois do prazo legal para guarda de livros fiscais daquele ano calendário.

Sobreleva considerar que o artigo 90, da MP 2.158/2001 modificou-se com a publicação da Lei nº 10.833/2003, para então estabelecer que somente a multa deveria ser lançada caso apuradas diferenças, disposição coerente com o artigo 74, §5º, com redação conferida pela mesma Lei (que explicitou a homologação tácita das compensações no prazo de 5 anos).

De toda sorte, em 2002 a DCTF tinha natureza de confissão de dívida das estimativas (de janeiro, fevereiro, março e maio de 2002), conforme artigo 5º, §1º, do Decreto Lei nº 2.124/1984 e de Instruções Normativas da Receita Federal.

Diante disso, caso não houvesse crédito a compensar - a despeito da informação em DCTF - caberia à Receita Federal efetuar lançamento destas diferenças na

forma definida pela MP 2.158/2001. Sem que tenha efetuado qualquer cobrança - ou ausente informação nos autos a esse respeito - há que se prestigiar a segurança jurídica e a imutabilidade daquela DCTF, que constituiu o débito da estimativa (de janeiro a maio de 2002) e informou a existência de compensação. Após o prazo de 5 (cinco) anos, assim, é vedada a exigência de comprovação escritural do crédito que originou as compensações, isto é, do saldo negativo de 2001.

Pondero que não adoto integralmente o entendimento do ex-Conselheiro Carlos Pelá, manifestado no acórdão recorrido, no que tange à impossibilidade de análise da composição do saldo negativo após o transcurso de 5 (cinco) anos. Como citado por aquele ex-Conselheiro:

"De um modo geral, para verificar a legitimidade dos saldos negativos de IRPJ e CSLL pleiteados pelos contribuintes, o Fisco (i) revisa as bases de cálculo apuradas pelo contribuinte por meio da análise de sua escrituração comercial e fiscal; (ii) confirmar os valores relativos às retenções na fonte sofridas pelo contribuinte e verifica se os respectivos rendimentos foram devidamente submetidos à tributação em sua DIPJ; e (iii) confirma os recolhimentos relativos às antecipações de IRPJ e CSLL pagas ao longo do ano-calendário em questão.

De fato, não é possível, após o prazo de 5 (cinco) anos a revisão da base de cálculo apurada pelo contribuinte, devidamente declarada à Receita Federal pelos meios próprios, notadamente declarações com efeito de confissão de dívida (item "a" mencionado acima).

De outro lado, entendo perfeitamente possível a confirmação de retenções na fonte e recolhimentos relativos às antecipações de IRPJ e CSLL extintas ao longo do ano-calendário (2002). Ocorre que há limitações a estas confirmações (retenção e estimativas mensais extintas), como tratado em razões acima. Assim, não é possível - após o transcurso de 5 (cinco) anos -, exigir escrituração contábil, quando os valores foram devidamente declarados por meio cabível (DCTF), com efeito de confissão de dívida, como é o caso dos autos.

Diante disso, voto por **dar provimento ao recurso especial**, para reconhecer a existência de saldo negativo relativamente às estimativas acima enumeradas (janeiro, fevereiro, março e maio de 2002), devidamente informadas em DCTF.

(assinado digitalmente)
Cristiane Silva Costa