



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

Processo nº 16306.000135/2009-17
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-001.912 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de outubro de 2017
Matéria Saldo negativo de IRPJ - Restituição/Compensação
Recorrente LOUIS DREYFUS COMMODITIES BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

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 complementemente 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.

VERIFICAÇÃO DO SALDO NEGATIVO. LANÇAMENTO VERSUS RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

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

COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e da existência do crédito que alega possuir.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Roberto Caparroz de Almeida - Presidente.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Roberto Caparroz de Almeida (Presidente), Eva Maria Los, Rafael Gasparello Lima, Paulo Cezar Fernandes de Aguiar, Luis Henrique Marotti Toselli, Jose Carlos de Assis Guimarães, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado). Ausentes, justificadamente, os Conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado e Gisele Barra Bossa.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 2408/2428) interposto contra o Acórdão proferido pela 13ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (fls. 2384/2399) que, por unanimidade de votos, JULGAR PROCEDENTE EM PARTE a manifestação de inconformidade, para validar o crédito remanescente de saldo negativo de IRPJ do Exercício 2006, ano-calendário 2005, no valor de R\$ 27.800,81.

Por bem refletir o litígio até aquela fase, adoto o relatório da decisão recorrida, completando-o ao final:

Trata-se do Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária - Derat São Paulo/SP, elaborado com base em Parecer da Equipe de Análise de Processos de IR – EQPIR da Divisão de Orientação e Análise Tributária – Diort, para reconhecer em parte o crédito de saldo negativo de IRPJ do Exercício 2006, ano-calendário 2005, em relação ao qual foram formalizados o PER nº 02398.67643.130308.1.6.02-7037 e as DCOMP nº 04465.39233.220207.1.3.02-0130, 14654.94505.261108.1.7.02-9468, 36969.11212.150307.1.3.02-7014 e 31040.88915.120907.1.3.02-0208, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Pedido de Restituição e Declarações de Compensação

Ementa: Compensação. Revisão da apuração efetuada pela contribuinte. Decadência. Com o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, caput e §4º ou art. 173, caput e inc.I, ambos do CTN, apenas o dever/poder de formalizar o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a

decadência e a homologação são modalidades de extinção do crédito tributário (art. 156, caput e incs. V e VII do CTN). Todavia, não se pode inferir a partir daí que, com o transcurso do prazo decadencial para efetuar o lançamento, estariam tacitamente homologados quaisquer outros fatos jurídicos tributários que pudessem repercutir em períodos de apuração futuros, como a certeza e liquidez do saldo negativo de IRPJ quando utilizado em compensações tributárias, por determinação do art. 170, caput do CTN. Não comprovada despesa por serviço prestado por Pessoa Jurídica através de documentação hábil e idônea deve-se recalcular o lucro real para a correta apuração do saldo negativo.

IRRF. DEDUTIBILIDADE.

Não apresentado o comprovante de sua retenção, deve-se glosá-lo.

Base legal: Art.170, caput da lei nº 5.172/1966, art.74 da lei nº 9.430/1996, alterações, art. 815 do decreto nº 3.000/1999 e art. 39 da lei nº 9.784/1999.

Restituição deferida parcialmente e Compensações homologadas até o limite reconhecido.

Segundo a decisão recorrida, o transcurso do prazo decadencial para constituição de ofício do crédito tributário, previsto nos arts. 150, § 4º, e 173 do Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não se sobrepõe ou não pode ser contraposto à necessidade de comprovação da certeza e liquidez do crédito a ser restituído ou utilizado em compensação tributária (arts. 165, I e 170 e do CTN).

A autoridade fiscal acrescentou, ainda, a impropriedade de se aplicar a decadência a fatos jurídicos tributários com repercussão em períodos de apuração futuros, tal como acontece com a compensação de prejuízos fiscais, cuja regularidade depende da apresentação dos livros e documentos fiscais comprobatórios do prejuízo compensado, ainda que tal fato se dê após a ocorrência do prazo decadencial.

Finalmente, a autoridade fiscal conclui que, no prazo de 5 (cinco) anos da data de entrega da DCOMP, deve ser providenciada a verificação de certeza e liquidez do crédito utilizado na compensação, nos seguintes termos:

"13. Para comprovação da certeza e liquidez do crédito de saldo negativo de IRPJ apurado pelo contribuinte, faz-se necessário aferi-lo considerando possível saldo de créditos (por benefícios fiscais, retenções na fonte e estimativas pagas/compensadas) ante suas obrigações tributárias, e pela confrontação das informações do Fisco e as contidas em sua DIPJ e em seus livros e documentos contábeis e fiscais - que devem estar disponíveis à verificação do auditor fiscal responsável, mesmo após o transcurso do prazo decadencial, nos termos do art. 264, caput do Decreto nº 3.000/1999:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 4º)."

Quanto às antecipações de imposto, a título de retenções de fonte, tem-se o seguintes quadro demonstrativo das retenções informadas na DCOMP, confirmadas em DIRF e pela Derat, e as que permaneceram, em parte ou totalmente, não confirmadas após o procedimento fiscal:

Item	CNPJ Fonte Pagadora	Cód. Receita	DCOMP	DIRF	Derat	Não Conf.
			Retenção	Confirmada	Confirmada	
1	00.831.373/0001-04	3426	16.401,97	16.401,97	-	-
2	01.170.892/0001-31	8468	2.386,31	-	2.386,31	-
3	01.170.892/0001-31	5273	78.501,10	78.501,10	-	-
4	01.638.542/0001-57	8045	976.869,41	-	1.202.240,21	-225.370,80
5	01.788.147/0001-50	8045	920,60	-	47,88	872,72
6	02.409.353/0001-75	8045	151,19	-	151,09	0,10
7	02.685.483/0001-30	8045	28,02	-	28,02	-
8	03.120.859/0001-22	6800	6.837.232,09	-	6.611.861,25	225.370,84
9	04.633.354/0001-24	3426	25.532,11	-	-	25.532,11
10	05.443.385/0001-85	3426	1.637.656,45	1.637.656,45	-	-
11	06.349.224/0001-90	3426	386.536,86	-	-	386.536,86
12	06.972.759/0001-12	3426	510.622,21	510.622,21	-	-
13	07.002.898/0001-86	6800	0,16	-	0,16	-
14	07.449.452/0001-02	8045	1.897,47	-	1.897,47	-
15	29.650.082/0001-00	6800	348.168,77	-	348.168,77	-
16	32.394.652/0001-44	3426	269.331,21	269.331,21	-	-
17	33.042.953/0001-71	3426	7.233,97	7.233,97	-	-
18	51.376.853/0001-63	3426	2.146.114,85	-	2.146.006,25	108,60
19	58.160.789/0001-28	3426	70.341,18	-	70.341,18	-
20	61.384.004/0001-05	8045	79,28	-	-	79,28
21	61.472.676/0001-72	3426	40.101,86	-	40.101,86	-
22	69.251.239/0001-30	8045	15,15	-	0	15,15
Totais			13.356.122,22	2.519.746,91	10.423.230,45	413.144,86
Total das retenções confirmadas					12.942.977,36	

Quanto às antecipações a título de estimativas mensais, foram confirmados o pagamento da estimativa mensal de maio de 2005, no valor de R\$ 2.402,86, e a compensação das estimativas mensais, no total de R\$ 16.685.251,80, conforme quadro abaixo:

Per. Apur.	Valor	DCOMP	Situação	Processo Crédito	Cobrança
jan/05	789.530,32	15572.73926.310305.1.3.01-7512	Homologada	16349.000133/2006-89	10880.720996/2007-43
abr/05	871.482,95	07121.92585.310505.1.3.01-5403	Homologada	16349.000133/2006-89	10880.720996/2007-43
mai/05	4.500.000,00		Homologada	13804.005263/2004-33	13804.003137/2005-25
mai/05	1.450.000,00		Homologada	13804.003138/2005-70	
jun/05	7.363,37	13557.49395.110308.1.3.57-7170	Homologada		
jun/05	6.066.875,16		Homologada	13804.003550/2005-90	13804.003551/2005-34
jun/05	3.000.000,00		Homologada	13804.003550/2005-90	
Total	16.685.251,80				

Na apreciação das deduções por benefícios fiscais, foi confirmada a dedução a título de Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT de R\$ 365.362,82, mas da dedução relativa às Doações aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente – FDCA, informada na DIPJ 2006, no valor de R\$ 116.795,90, somente foi confirmado o valor de R\$ 82.500,00 nas Declarações de Benefícios Fiscais - DBF (fls. 2021/2026).

No procedimento de auditoria da base de cálculo do IRPJ, a autoridade recorrida ainda confirmou a maior parte dos custos e despesas escriturados por serviços prestados por pessoa jurídica, tendo procedido à glosa das despesas escrituradas abaixo mencionadas:

CONTA: 152.135.000.8215.179 Serviços Portuários 3º R\$ 10.328.731,09

Data	Documento	Fl. Conta	Fl. Proc.	Prest. do Serviço	Despesa (R\$)
31/12	31	39	1412		971.803,73
31/12	31	39	1412		1.125.059,27
Soma					2.096.863,00

(...)

*- o contribuinte não justificou expressamente esta despesa, pois **apresentou notas fiscais de faturamento próprias e não de prestadores de serviço**. Informado por telefone desta pendência, tentou justificar tratar-se de correção de erros ocorridos com as notas fiscais listadas, sendo informado que as perdas no recebimento de créditos com pessoa controlada (fl. 2153) não são dedutíveis, nos termos do art. 340, § 6º do decreto nº 3.000/1999:*

§ 6º Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas (Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, § 6º).

Logo não aceito esta despesa.

TOTAL 2.096.863,00

Diante de tal quadro, procedeu à seguinte demonstração do saldo negativo apurado no procedimento de auditoria fiscal, que ora se compara com o demonstrado na DIPJ 2006:

	DIPJ 2006	Derat
Lucro Real	111.197.269,95	113.294.132,95
IRPJ 15%	16.679.590,49	16.994.119,94
Adicional	11.095.727,00	11.305.413,30
Total IRPJ apurado	27.775.317,49	28.299.533,24
Deduções		
(-) PAT	365.362,82	365.362,82
(-) FDCA	166.795,90	82.500,00
Antecipações		
(-) IRRF	13.356.122,22	12.942.977,36
(-) IR Mensal Pago por Estimativa	16.685.025,67	16.687.654,66
IRPJ a Pagar	- 2.797.989,12	- 1.778.961,60

Cientificada da decisão e intimada ao pagamento dos débitos, cujas compensações não foram homologadas, por via postal, em 29/02/2012, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 29/03/2012, na qual ratifica a apuração do saldo negativo de IRPJ demonstrada na DIPJ 2006, no valor de R\$ 2.797.989,12.

Irresigna-se com o procedimento fiscal de verificação da regularidade do IRPJ apurado como devido, em 31/12/2005, haja vista que a DIPJ 2006 teria sido entregue em 30/06/2006, e a autoridade administrativa deveria ter aferido todos os eventos econômicos e jurídicos registrados nos livros fiscais e contábeis até 31/12/2010, segundo o prazo decadencial previsto no art. 150, § 4º do CTN. Para a contribuinte, ainda que a contagem do prazo decadencial fosse pelo art. 173, I, do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), o prazo teria se encerrado em 1º/01/2012.

Diz que acatar a tese da autoridade fiscal significaria dizer que apresentado o pedido de restituição, a Administração Fazendária não teria um prazo para auditar os eventos econômicos e jurídicos ocorridos no período ao qual se refere o crédito, o que seria inaceitável dentro do contexto normativo vigente. Nas palavras da defesa:

27. O que se poderia admitir, após a operação da decadência, em consideração ao princípio da boa fé que deve nortear as relações entre os particulares e entre estes e o Estado, onde está inserida a Administração Fazendária, para fins exclusivos de aferição do saldo negativo registrado e buscado, é a checagem das bases tributáveis, bem como o respectivo imposto, informadas tanto na Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – DIPJ, quanto na Declaração de Contribuições e Tributos Administrados pela Receita Federal do Brasil - DCTF.

E, ainda, nas Declarações de Compensação - DCOMPs do imposto apurado e declarado de acordo com o regime referido nos itens 1 a 8 acima [lucro real anual, com pagamento de imposto mensal apurado por estimativa].

28. É razoável entender que, na medida em que os valores informados na DIPJ, na DCTF e nas DCOMPs não correspondessem àqueles informados no pedido de restituição (PER 06348.73311.220207.1.2.02-1680, retificado pelo PER 02398.67643.130308.1.6.02-7037), a Administração Fazendária poderia, em tese, buscar abrigo na disposição final do § 4º, art. 150, do CTN.

29. Mas, a toda evidência, este não é o caso, pois nenhuma ressalva ou dúvida quanto ao referido nos itens 28 e 29 foi levantada pelo Ilustre Auditor Fiscal, exatamente porque todas informações prestadas pela Manifestante eram, e são, consistentes com os eventos econômicos e jurídicos registrados em seus livros fiscais e contábeis.

CONCLUSÃO

30. A Administração Fazendária não pode vir, agora em fevereiro de 2012, mais de 6 (seis) anos do encerramento do ano-calendário 2005, alegar a indedutibilidade de certo custo (valor mínimo, diga-se, dentro do contexto operacional da Manifestante) ocorrido em dezembro de 2005, pois contra o seudever/poder operou-se a decadência.

31. Ora, ao não reconhecer parcela do saldo negativo declarado na DIPJ 2006, a Administração Fazendária nada mais está fazendo do que constituir, por via oblíqua, crédito tributário em cima de eventos ocorridos no ano-calendário 2005, o que está, diga-se novamente, além do prazo admitido pela legislação.

32. Igualmente, não cabe questionamento quanto ao valor das retenções de IRF informadas, bem como quanto à dedução de valores imputados em favor dos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente.

33. Em relação às retenções de IRF cabe, neste momento, um esclarecimento: está incorreta a informação indicada na DIPJ 2006 referente à retenção de R\$ 25.532,11 pela fonte inscrita no CNPJ sob nº 04.633.354/0001-24. De fato, a retenção desse valor foi feita pela fonte inscrita no CNPJ 46.347.795/0001-00.

Requer a reforma do despacho decisório e o deferimento do pedido de restituição, e protesta pela juntada posterior de documentos que possam elucidar as dúvidas da autoridade julgadora, sem prejuízo do reconhecimento da preclusão decadencial contra a Administração Fazendária.

A DRJ/Rio de Janeiro/RJ proferiu a decisão de primeira instância, por meio do Acórdão nº 14-59.112, na sessão de 08/07/2015. A seguir, trago a colação a ementa desse Acórdão:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**Ano-calendário: 2005**Pedido de Restituição. Saldo Negativo de IRPJ. Homologação Tácita. Impossibilidade.*

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

Verificação da Base de Cálculo do IRPJ. Lançamento versus Reconhecimento de Indébito Tributário.

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

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**Ano-calendário: 2005**Glosa de Custos/Despesas. Deduções. Falta de Comprovação.*

Os custos e despesas operacionais, assim como as deduções do IRPJ devido, devem estar respaldados em documentação hábil, sob pena de glosa dos valores sem suporte documental.

Saldo Negativo. Retenções.

“Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto (Súmula CARF nº 80).

*Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte**Direito Creditório Reconhecido em Parte*

Diante da decisão de primeira instância, foi oposto o Recurso Voluntário (fls. 2408/2428), ora sob apreço, onde sustenta a decadência do direito a retificação/revisão da base de cálculo e resultado do exercício - IRPJ/2005 e reproduz, em síntese, as mesmas razões expostas na manifestação de inconformidade

Na sequência, os autos foram encaminhados para este Conselheiro relatar e votar.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Assim, dele conheço.

Em relação a alegação de decadência, entendo que não deve ser acolhida.

O PER nº 02398.67643.130308.1.6.02-7037 com o crédito de saldo negativo de IRPJ do Exercício 2006, ano-calendário 2005 foi transmitido em 13/03/2008. A seguir, em 26/11/2008, foi transmitida, a DCOMP nº 14654.94505.261108.1.7.02-9468 utilizando esse crédito para compensar vários débitos da própria recorrente.

A decadência nos termos do artigo 150, parágrafo IV do CTN não se aplica ao presente caso, eis que o presente processo é de restituição/compensação, com rito diferente do lançamento de ofício onde se enquadraria a decadência alegada pela Recorrente.

No presente caso, a Recorrente apresentou PER/DCOMP em 2008, sendo que a ciência do Despacho Decisório (fls. 2.154) ocorreu em 2012.

Assim, para o caso em epígrafe, não ocorreu a decadência, por não se tratar de lançamento de ofício e também não se concretizou a homologação tácita da compensação pretendida.

A seguir trago a colação excertos do voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1101-001.084, na sessão de 08/04/2014, onde esclarece com precisão essa diferença:

"O caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nesta nova redação, exige que o crédito indicado em DCOMP seja passível de restituição ou ressarcimento, significando que ele não pode estar prescrito.

Contudo, uma vez deduzida tempestivamente a pretensão de ver extintos débitos com aquele crédito, admitir que o prazo para confirmação deste já estaria fluindo desde o encerramento do período de apuração correspondente, limitaria significativamente a eficácia do §5º do referido art. 74, pois antes de cinco anos da apresentação da DCOMP a certeza e liquidez do crédito restaria afirmada pelo decurso do prazo decadencial no qual, no entender da recorrente, o Fisco poderia questionar sua apuração.

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei

reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 150 O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se **homologado o lançamento** e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

(...)

*Art. 173 O direito de a Fazenda Pública **constituir o crédito tributário** extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (negrito nosso)

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, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as consequências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

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 na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados.

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

Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito.

Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na forma da nova redação do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real conteúdo, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, sem que disso decorra perda nos controles fiscais.

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 nº 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 seja cabível 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."

Assim, uma situação é se falar em lançamento de ofício, para a constituição do crédito tributário, caso em que se aplica a contagem do prazo decadencial.

Outra completamente diferente é a análise do direito creditório, cuja liquidez e certeza devem ser verificadas, razão pela qual, em se tratando de apuração de prejuízos fiscais, é dever do Fisco apreciar a sua formação desde a origem, tendo, no caso concreto, agido de maneira correta.

Desta forma, afasto a alegação de decadência.

Por todo o exposto, encaminho meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

José Carlos de Assis Guimarães

