



**MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SÉTIMA CÂMARA**

Misc-6

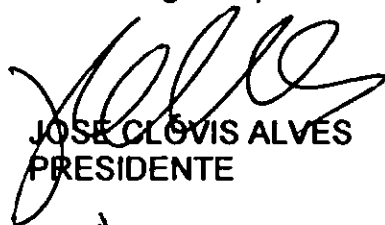
Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Recurso nº : 133.927  
Matéria : CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - EXS : 1999 a 2002  
Recorrente : M.H. FERREIRA EMPREENDIMENTOS LTDA  
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-FORTALEZA/CE  
Sessão de : 17 DE ABRIL DE 2003  
Acórdão nº : 107-07.122

CSLL.COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR NÃO CONSIDERADO NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PLEITO DENEGADO.FALTA DE PERMISSIVO LEGAL. INDEFERIMENTO INSUBSISTENTE. Se as leis e atos normativos subseqüentes ampliaram a forma de compensação, não há nenhum óbice que, a partir dos novos ordenamentos jurídicos, um crédito possa ser quitado por uma das atuais formas autorizadas em lei.

CSLL.COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO A MAIOR NÃO CONSIDERADO NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PLEITO INDEFERIDO.FALTA DE PERMISSIVO LEGAL. INDEFERIMENTO. DIREITO CREDITÓRIO.PRINCÍPIOS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. SUBMISSÃO AO ENTE TRIBUTANTE. A compensação tributária - sujeita aos princípios de liquidez e certeza a serem aferidos pelo ente tributante - deve se conformar aos atos normativos próprios regentes à época do pleito, sem se descurar das alterações posteriores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por M.H.FERREIRA EMPREENDIMENTOS LTDA.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do lançamento e, no mérito DAR provimento PARCIAL ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.

  
JOSE CLÓVIS ALVES  
PRESIDENTE

  
NEICYR DE ALMEIDA  
RELATOR

FORMALIZADO EM:

16 MAI 2003

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ MARTINS VALERO, FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ, EDWAL GONÇALVES DOS SANTOS, OCTÁVIO CAMPOS FISCHER e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122  
  
Recurso nº : 133.927  
Recorrente : M.H. FERREIRA EMPREENDIMENTOS LTDA

## RELATÓRIO

### I – IDENTIFICAÇÃO.

M.H.FERREIRA EMPREENDIMENTOS LTDA., empresa já qualificada na peça vestibular desses autos, recorre a este Conselho da decisão – por maioria de votos - proferida pela 3.ª Turma de Julgamento da DRJ/Fortaleza/CE., que negara provimento às suas razões iniciais.

### II – ACUSAÇÃO.

De acordo com as fls. 02 e seguintes, o crédito tributário lançado e exigível decorre de:

01. Diferença apurada entre os valores escriturados nos livros contábeis e fiscais e os valores declarados ou pagos nos trimestres do ano-calendário de 1998 ( 4.º ), do ano-calendário de 1999 ( três primeiros ), e do ano-calendário de 2000 ( 1.º e 3.º ).

02. ajustamento da base de cálculo do imposto no 1.º trimestre de 2000, tendo em vista que o contribuinte compensou prejuízo acima dos 30% permitido, corrigindo-o para R\$ 5.003,92.

Enquadramento legal: arts. 193 e 889 do RIR/94; arts. 247 e 841 do RIR/99; arts. 43 e 44, inciso I e parágrafo 1.º inciso I, da Lei n.º 9.430/96; art. 2.º da Lei n.º 9.249/95; e art. 1.º da Lei n.º 9.430/96.



Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

03. Diferença apurada entre os valores escriturados nos livros contábeis e fiscais e os valores declarados ou pagos no 1.º trimestre do ano-calendário de 2001.

Enquadramento legal: arts. 224, 518, 519 e 841, inciso III, do RIR/99. Arts. 31 da Lei n.º 8.981/95, c/c art. 15 da Lei n.º 9.249/95, e art. 25 da Lei n.º 9.430/96; e arts. 43 e 44, inciso I, e parágrafo 1.º, inciso I da Lei n.º 9.430/96.

### III – AS RAZÕES LITIGIOSAS VESTIBULARES

Cientificada da autuação, em 28.12.2001, apresentou a sua defesa em 25.01.2002, conforme fls. 74/81. Em síntese, são essas as razões vestibulares extraídas da peça decisória:

a fonte primária do IRPJ sobre as rendas auferidas reside no art. 153, inciso III, da Carta Magna, ao oferecer a seguinte redação:

“ Compete à União instituir impostos sobre (...)

### III – Renda e Proventos de Qualquer Natureza

O IRPJ, como se depreende, tem por regra-matriz a renda e proventos de qualquer natureza, que será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade na forma da lei ( CF/88, art. 153, § 2.º, I ).

O fato gerador do citado imposto, na literal dicção d art. 43 do Código Tributário Nacional ( CTN ), se realiza pela aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendendo o produto do capital, do trabalho ou da

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

A renda há de ser sempre real. A rigor, não existe renda presumida. Presumido, ou arbitrado, pode ser o montante da renda. A existência desta, portanto, há de ser real. De modo tal que, na expressão precisa do art. 44 do citado CTN, a base de cálculo do imposto de renda é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos produtos tributáveis.

Em se tratando de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto de renda é o lucro, que pode ser, conforme o critério de determinação, real, arbitrado ou presumido.

O lucro real, que constitui a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas em geral, pode ser entendido como o acréscimo real do patrimônio da empresa, em determinado período. Sua definição legal comporta os mesmos questionamentos pertinentes à definição legal de renda, posto que admitir tenha o legislador total liberdade ao elaborar tal definição implica admitir possa o mesmo ampliar a competência tributária da União, além dos limites constitucionais.

Do ponto de vista rigorosamente jurídico, o direito do contribuinte de demonstrar lucro real menor do que o arbitrado pela autoridade administrativa só encontra limite na coisa julgada. Assim, mesmo lançado definitivamente o imposto, ele poderá, perante o judiciário, demonstrar que o lucro por ele realmente auferido é menor, ou que não auferiu lucro nenhum. Se o imposto que a Constituição permite seja cobrado é sobre a renda, e renda não há, não pode haver obrigação de pagar esse imposto. A cobrança, neste caso, lesa direito do contribuinte.

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

A ação fiscal desenvolvida pela fiscalização da Receita Federal, para instruir o lançamento de ofício fustigado, relativo aos anos-calendário de 1998 a 2001, tem como suporte divergências entre os valores declarados e os valores escriturados nos livros contábeis e fiscais da impugnante, que teriam resultado diferenças de recolhimentos, cujo trabalho fiscal, *é, data venia*, de afrontosa ilegalidade e abusividade, a ferir de morte o princípio da legalidade da tributação e dos atos administrativos, mormente no que diz respeito a atividade plenamente vinculada dos agentes do Fisco.

A impugnante está submetida à apuração ANUAL do IRPJ ( RIR/99, art. 221 ), que, a partir do ano-calendário de 1997, passou a ser TRIMESTRAL, e cujas escriturações fiscal são feitas naturalmente, assim como as declarações respectivas, tudo nos moldes previstos na legislação tributária aplicável.

Com efeito, uma análise criteriosa no quadro tributário nos períodos considerados ( 3.º trimestre de 1998 ao 4.º trimestre de 2000 ), oferece a seguinte conclusão, extraída com a leitura dos cinco (5) mapas demonstrativos acostados, que consiste no valor efetivamente devedor de quatro mil e quatrocentos e trinta e três reais e sessenta centavos, e reconhecido pela impugnante:

- a) IRPJ devido: .....R\$ 24.992,84
- b) IRPJ Recolhido:..... R\$ 20.559,24
- c) IRPJ a Recolher:.....R\$ 4.433,60

Certamente houve lamentável equívoco da parte do autuante, que, ao não considerar a tributação pela via normal, inclusive desconsiderando o IRPJ, relativo ao 4.º trimestre de 2000, recolhido aos cofres da Fazenda Pública Federal, no valor de R\$ 13.588,73; inverteu a ordem dos fatos, fabricando uma diferença INEXISTENTE de IRPJ no montante de R\$ 25.376,35, quando o correto seria na ordem de R\$ 4.433,60, como demonstrado e que pode ser comprovado mediante simples diligência fiscal,

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

junto aos livros contábeis e fiscais do estabelecimento da impugnante, o que nesse ponto se requer, na forma legal e regulamentar.

A pretensão fiscal, como se vê, seria cobrar IRPJ e Multa Proporcional SEM A OCORRÊNCIA DO ASPECTO MATERIAL DA EXIGÊNCIA, ou seja, a evida comprovação, pelo autuante, da presumida diferença lançada, posto que atropelando as normas legais vigentes no território pátrio, ao deixar e compensar o recolhimento a maior do 4.º trimestre de 2000 ( R\$ 13.588,73 ).

Com efeito, é norma basilar do direito tributário, que o IMPOSTO SÓ PODE SER LANÇADO, PRINCIPALMENTE DE OFÍCIO, QUANDO O FATO QUE O JUSTIFIQUE SEJA DEVIDAMENTE COMPROVADO. E, jamais esse fato pode ser presumido, suposto, fora dos moldes legais. De modo tal essa assertiva é verdadeira, que o festejado e saudoso mestre Geraldo Ataliba, não discrepa desse entendimento e oferece uma lição em sua obra " Hipótese de Incidência Tributária", 48.ª edição, 2.ª tiragem – Revista dos Tribunais, p. 43.que ,merece transcrição:

*" A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento".*

O lançamento tributário, como não poderia deixar de ser, é um ato jurídico vinculado e regrado, e como tal está sujeito às regras da legislação pertinente, para sua validade.Colige a íntegra do art. 142 do CTN.

O Auto de Infração lavrado contra a impugnante, aqui combatido, padece de vícios insanáveis, carecendo de julgamento IMPROCEDENTE, pelo menos parcialmente, porque estribado em valor ARBITRADO, sem critério algum, a padecer de absoluta ilegalidade, em afronta a autuada e ao sistema jurídico-tributário nacional.

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

Assim, um auto de infração que exija tributo sem a prova da ocorrência do respectivo fato gerador, implica ainda, numa coação fiscal, viciando o próprio ato administrativo, que segundo a lei – CTN – é viciado.

E os atos vinculados ou regrados, na lição do pranteado Hely Lopes Meirelles ( in Direito Administrativo Brasileiro, 10.ª Edição, R.T. p.125 ), são aqueles para os quais a lei estabelece os requisitos e condições de sua realização. Nessa categoria de atos, as imposições legais absorvem, quase que por completo, a liberdade do administrador, uma vez que sua ação fica adstrita aos pressupostos estabelecidos pela norma legal, para a validade da atividade administrativa. Desatendido qualquer requisito, compromete-se à eficácia do ato praticado, tomando-se *passível de anulação* pela própria Administração, ou pelo Judiciário, se assim requerer o interessado.

Ainda é o mestre administrativista Hely Lopes Meirelles que verbaliza:

(a) " Em se tratando de motivo vinculado pela lei, o agente da Administração, ao praticar o ato, fica na obrigação de justificar a existência do motivo, sem o que o ato será invalidável, por ausência de motivação" ( Obra citada, p. 112 ).

(b) " Ato Válido é o que provém de autoridade competente para praticá-lo e contém todos os requisitos necessários à sua eficácia. O ato válido pode, porém, não ser exeqüível, por pendente de condição suspensiva ou termo não verificado.

ATO NULO é o que nasce afetado de vício insanável por ausência ou defeito substancial em seus elementos constitutivos, ou no procedimento formativo" (Mesma obra citada, p.131).

As pretensas obrigações tributárias que fundamentam o lançamento fustigado, indicam como fato ensejador do lançamento supostas diferenças entre o valor escriturado e valor declarado/pago, presumidas em parte pelo autuante, em

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

decorrência de levantamentos fiscais de legitimidade e legalidade duvidosas, postó que estribados na cômoda regra do ilegal e unilateral arbitramento de valores, sem nenhum critério legal, porque na base de presunção, divorciados de qualquer suporte probatório real, a ferir de morte, o princípio da legalidade da tributação previsto no art. 150 da CF e flagrante desrespeito ao disposto no art. 148, que cita, *in verbis*.

O arbitramento de valores, para efeito de tributação, só se admite na hipótese prevista no art. 148 do CTN, exigindo avaliação contraditória, administrativa ou judicial, desde que haja indícios graves, precisos e concordantes de má-fé do contribuinte.

O eminente Ministro do Supremo Tribunal Federal, Carlos Mário Velloso, ensina magistralmente:

*" Registre-se que o art. 148 do CTN, deixa expresso que a autoridade lançadora realizará o arbitramento num processo regular. Ora, processo regular vincula-se à cláusula do " due process of law ", que compreende um procedimento disciplinado em lei, com as garantias inerentes ao contraditório: direito de defesa, com a possibilidade de ser feita prova do alegado. A cláusula do " due process of law " aplica-se, aliás, integralmente ao processo administrativo. O Código Tributário Nacional, no art. 148, ao mencionar " processo regular", tomou expresso o que a doutrina e a jurisprudência têm consagrado: sempre que a administração tiver que impor uma penalidade, ou fazer um lançamento, ou, de qualquer forma, na prática do ato administrativo, atingir o patrimônio material ou moral de alguém, deverá fazê-lo num procedimento regular, no qual ao administrado será assegurado o direito de defesa com as garantias do contraditório ( " O arbitramento em matéria tributável in RDP n.º 40, pg. 206, Ed. Revista dos Tribunais).*

Cita trechos de Acórdão desse Conselho nessa mesma direção.

Requer, por fim, que seja julgado improcedente, em parte, o Auto de Infração constante do presente processo, por serem absolutamente fora da realidade os valores oferecidos, como amplamente demonstrado, exonerando, igualmente, em

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

parte, a autuada, do pagamento do IRPJ e da Multa Proporcional lançados, medida esta de inteira justiça.

#### IV- A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Às fls. 87/98, a decisão de Primeiro Grau exarou a seguinte sentença, sob o n.º 1.405, de 20 de junho de 2002, assim sintetizada em suas ementas:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*

*Anos-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001*

##### **FALTA OU INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DO IRPJ**

*Apurados, através de procedimento de ofício, valores devidos do imposto de renda pessoa jurídica é procedente a autuação como aplicação da multa de ofício.*

##### **COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE RECOLHIMENTOS**

*A utilização de crédito, decorrente de pagamento indevido ou maior que o devido, para pagamento de débito decorrente e lançamento de ofício, ainda que da mesma espécie, deverá ser previamente solicitada à DRF ou IRF-A, do domicílio fiscal do contribuinte.*

*Assunto: Processo Administrativo Fiscal*

*Anos-calendário: 1998, 1999, 200, 2001*

##### **NULIDADE**

*Inexistindo incompetência do agente ou cerceamento do direito de defesa, não há como cogitar-se de nulidade do auto de infração.*

##### **PEDIDOS DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA**

*Deve ser indeferido o pedido de perícia e/ ou diligência, quando for prescindível par o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador.*

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

#### V – A CIÊNCIA DA DECISÃO DE 1º GRAU

Cientificada, em 08.11.2002, por via postal ( AR de fls. 105), apresentou o seu feito recursal em 28.11.2002 ( fls.106/109).

#### VI – AS RAZÕES RECURSAIS

Não inova a sua peça recursal, ainda que aborde a temática vestibular com novas roupagens expressas.

Ancora-se, fundamentalmente, nas prescrições do art. 66, da Lei n.º 8.383/91 e também da Instrução Normativa n.º 21/67, com as alterações da IN/SRF n.º 73/97 ( arts. 14 e 16 ) para rechaçar o indeferimento ao seu pleito de compensação; quanto à arguição de nulidade por cerceamento ao direito ao contraditório e à ampla defesa, apóia-se no art. 5.º, II, da CF/88.

#### VII – DO DEPÓSITO RECURSAL

Às fls. 121 e seguintes do Processo Administrativo nº 10320.000039/2002-38, consta o arrolamento de bens para fins recursais, devidamente acolhido pela Autoridade própria da Secretaria da Receita Federal (fls. 123)daquele processo.

 É o relatório 

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

## VOTO

Conselheiro NEICYR DE ALMEIDA, Relator.

O recurso é tempestivo. Conheço – o .

### I. PRELIMINAR DE NULIDADE

#### I.1. A Exigência Impositiva Ofende o Conceito de Renda

Objetivando enfrentar a matéria posta, importa colacionar monografia do magistério do insigne Ministro ALIOMAR BALEEIRO que, assim se posiciona, citando RUBENS GOMES DE SOUZA:

*"Como pondera RUBENS GOMES DE SOUZA, se a Economia Política depende do Direito para impor praticamente suas conclusões, o Direito não depende da Economia, nem de qualquer ciência, para se tornar obrigatório: o conceito de renda é fixado livremente pelo legislador segundo considerações pragmáticas, em função da capacidade contributiva e da comodidade técnica de arrecadação. Serve-se ora de um, ora de outro dos dois conceitos teóricos para fixar o fato gerador". (in Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1995, pp. 183-184)" (destaque nosso).*

*Desta forma, o lucro para efeitos tributários, o chamado lucro real, não se confunde com o lucro societário, restando incabível a afirmação de ofensa ao art. 110 do CTN, de alteração de institutos e conceitos do direito privado, pela norma tributária ora atacada. O lucro real vem definido na legislação do imposto de renda, de forma clara, nos arts. 193 e 196 do RIR/94, 'in verbis':*

*"Art. 193 - Lucro real é o lucro líquido do período-base ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas*

*ou autorizadas por este Regulamento (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º)  
(...)*

*§ 2º - Os valores que, por competirem a outro período-base, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período-base em apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período base competente, ~~excluídos do lucro líquido ou a ele~~ adicionados, respectivamente, corrigidos monetariamente. (Decreto-lei nº 1.598/77, art. 6º, § 4º).  
(...)*

*Art. 196 - Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro do período-base (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º, § 3º):  
(...)*

*III - o prejuízo fiscal apurado em períodos-base anteriores, limitado ao lucro real do período da compensação, observados os prazos previstos neste Regulamento (Decreto-lei 1.598/77, art. 6º)." (grifamos).*

*Faz-se mister destacar que a correção monetária das demonstrações financeiras foi revogada, com efeitos a partir de 1º.01.96 (arts. 4º e 35 da Lei 9.249/95). Ressalta-se, ainda, quanto aos valores que devam ser computados na determinação do lucro real, o que consta de normas supervenientes ao RIR/94.*

*Há que compreender-se que o art. 42 da Lei 8.981/95 e o art. 15 da Lei 9.065/95 não efetuaram qualquer alteração no fato gerador ou na base de cálculo do imposto de renda. O fato gerador, no seu aspecto temporal, como se explicará adiante, abrange o período mensal. Forçoso concluir que a base de cálculo é a renda (lucro) obtida neste período. Assim, a cada período corresponde um fato gerador e uma base de cálculo próprios e independentes. Se houve renda (lucro), tributa-se. Se não, nada se opera no plano da obrigação tributária. `Daí que a empresa tendo prejuízo não vem a possuir qualquer "crédito" contra a Fazenda Nacional. Os prejuízos remanescentes de outros períodos, que dizem respeito a outros fatos geradores e respectivos bases de cálculo, não são elementos inerentes da base de cálculo do imposto de renda do período em apuração, constituindo, ao contrário, benesse tributária visando minorar a má atuação da empresa em anos anteriores."*

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

Conclui-se não ter havido vulneração ao artigo 43 do CTN ou alteração da base de cálculo, por lei ordinária.

Preliminar que se rejeita.

## II. QUANTO AO MÉRITO

### II.1. Pedido de Diligência ou Perícia Denegado

Não há o que objetar na ilustre decisão de Primeiro Grau.

Nada impede que a autuada carreie para o Processo Administrativo Fiscal, enquanto não decidido em instância última, e sem precluir do seu direito, elementos de provas ou razões e fatos expressos, não obstante a tranca tênue das prescrições da Lei nº 9.532/97, art. 67, § 5º e § 6º. Sem falar na sustentação oral plenária, precedida, no mais das vezes, de memorial expresso da lavra da recorrente, que visa, previamente, dar publicidade aos demais pares da câmara de julgamento dos aspectos de prova e de matéria de direito que devam nortear os desfechos, na ótica da recorrente, ainda que não possam inovar as peças contestatórias já apresentadas.

Por outro lado, não houve qualquer preterição do direito à ampla defesa e ao contraditório, mormente quando se constata pela leitura do Relatório evidência de que todas as matérias infligidas foram enfrentadas, à saciedade, pela insurgente.

Em face do exposto rejeita-se a preliminar de nulidade suscitada.

### II.3. Compensação Tributária

Argui a recorrente que o Fisco não levou em consideração os valores recolhidos a maior relativamente ao 4.º Trimestre do ano-calendário de 2000.

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

É iniludível que a planilha desfiada pelo contribuinte, às fls. 83 do Processo nº 10320.000039/2002-38 - Recurso nº 133.889 ( IRPJ ) - , olvidou o imposto devido que emerge não só de fls. 26, como também de fls. 40 ( LALUR ). Apenas apontou o valor recolhido de R\$ 8.153,24 (Oito mil, cento e cinquenta e três reais e vinte e quatro centavos), descurando-se do valor apurado de R\$ 5.510,31 (Cinco mil, quinhentos e dez reais e trinta e um centavos ). Como corolário, a verba recolhida a maior ou indevidamente, no montante de R\$ 2.642,93 (Dois mil, seiscentos e quarenta e dois reais e noventa e três centavos), deflui da seguinte soma algébrica: R\$ 8.153,24 menos R\$ 5.510,31.

Trata-se de pleito à compensação de verbas indevidamente recolhidas.

É consabido que a restituição ou compensação dos tributos e contribuições sociais na órbita federal deve exigir das Delegacias da Receita, desde o momento de sua implementação - seja em função de petição ao ente tributante, quanto de sua autorização pelo Poder Judiciário, ou pela via de julgamento administrativo -, a conferência do grau de certeza e, principalmente, de liquidez ( **Vide Hipótese 06** )<sup>1</sup> dos montantes fiscais requeridos. A liquidez quer dizer valor fixo e determinado.

---

<sup>1</sup> Ainda que a literatura tributária não esteja pacificada, é indubitoso que o lançamento, tolhido pelo desfecho futuro e incerto da ação judicial – que pode ser tangenciada por dois vetores mutuamente excludentes (conversão em renda ou tributo indevido) – de difícil previsão (que nos permite tão-somente vislumbrar uma mera expectativa de direito), deveria (o ato fiscal) ser efetivado, por uma causa de força maior, no momento do trânsito em julgado da sentença judicial, afastando-se a possibilidade do princípio da caducidade.

Retiro da Nota da PGFN/CRE/Nº 440/97, as seguintes lições:

*(...) Apesar do posicionamento tradicional no sentido da inadmissibilidade de suspensão ou de interrupção do prazo decadencial, a doutrina pátria, calcada no fundamento originário do instituto – que é a “inércia do titular”, conforme Câmara Leal (Castro, Getúlio Vargas de, Prescrição e Decadência, Revista da OAB – Goiás, ano XI, nº 30, pags. 16/17) -, terminou por estabelecer que a “não suspensão” e a “não interrupção” não prevalecem na presença de causa de força maior:*

*“(...) a decadência, fulminando o direito por falta de exercício, não operará na pendência de uma causa suspensiva (condição ou termo) ou outras especiais (superveniência de férias forenses suspendendo a extinção do direito de recurso) o que é lógico: não parece o direito por falta*

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

---

*de exercício, quando este se acha suspenso ou impedido o sujeito de agir" (original sem grifos) -Pereira, ob. cit., pag. 596, nota de rodapé nº 23. Esta a solução francesa nos prazos decadenciais durante a 2ª Guerra.*

Este também o entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal no RE nº 86.471-BA, rel. Min. Antônio Neder (RTJ 85/1019), que após transcrever trecho de obra monográfica do jurista português Anibal de Castro (*afirmando o mestre lusitano que alegando-se e provando-se o justo impedimento ou força maior e, portanto, um obstáculo não imputável e invencível para o exercício do direito, este poderá razoavelmente exercer-se logo que cesse o obstáculo, salvo se houver oposição legal e expressa*), assevera:

*Conclui-se, pois, que o prazo de caducidade pode ser adiado por uma causa de força maior definida em lei. (grifamos).* No mesmo sentido, e ainda pela lavra da Suprema Corte Nacional, idênticas manifestações no RHC nº 62.630-SP, rel. Min. Octávio Gallotti (DJU de 01.02.85, pag. 471) e no RE nº 63.087-SP, rel. Min. Evandro Lins e Silva (RTJ 44/220).

#### VÁRIAS HIPÓTESES JURÍDICAS E CONTÁBEIS OCORRENTES:

Se a empresa constitui e declara à SRF a provisão dos débitos discutidos na esfera judicial, tal débito há de se evadir do controle dos sistemas próprios de arrecadação do órgão tributante, devendo ser encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional que, diante da ação judicial impetrada, há de suspender a cobrança do débito inscrito em dívida ativa, com apensação do Processo administrativo ao processo judicial correspondente, até que seja decidida a lide, nessa esfera. Enquanto isso, há que se falar somente em prazo prescricional interrompido. Não é o caso de decadência.

Obtido êxito, pelo contribuinte, após esgotados todos os recursos judiciais, aí o reconhecimento da receita por reversão das respectivas verbas ao resultado do exercício fica adstrita, a partir dessa data, ao instituto da decadência.

#### **HIPÓTESE 01 - Ação Judicial Procedente, após Depósito Judicial Integral**

Inicialmente há de se fazer o seguinte lançamento constitutivo da Provisão.

##### **Contabilização:**

*Despesas Tributárias  
a Provisão*

Se, ulteriormente, a demanda judicial revelar-se procedente para o seu autor, experimentaremos a seguinte configuração contábil: de um lado, a provisão, inclusive com a carga credora adveniente, incluso os ajustes pelo reconhecimento de juros e correção monetária, obediente ao seguinte lançamento contábil:

A par do exposto, há de figurar, de outro lado, a conta permutativa dos depósitos judiciais.

##### **Contabilização:**

*Bancos  
a Caixa Econômica Federal – Depósitos Judiciais*



Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

---

Colocados os recursos – antes depositados judicialmente - à disposição do contribuinte, este deverá debitar uma conta regente das disponibilidades (caixa ou bancos) pelo seu valor integral e, por igual forma e pelo mesmo valor, creditará a conta depósito judicial. Desse confronto, emergirá um saldo credor, nessa conta, equivalente à variação monetária ativa – até então não-reconhecida. O próximo passo demandará do contribuinte dois lançamentos contábeis: débito da conta de depósitos judiciais a crédito da conta resultado do exercício, de valor equivalente à variação monetária ativa; e débito da conta provisão a crédito da conta resultado do exercício, pelo seu valor integral. Desses confrontos e ajuste resultará como verba a ser oferecida à tributação, no período, o valor inicial depositado acrescido das variações monetárias passivas indevidas e a variação monetária ativa até então não-reconhecida, porém já recebida pela auditada.

**Contabilização:**

Provisão  
a Resultado do Exercício

Observe-se que, se a recorrente utilizar-se de outros artifícios contábeis ou fiscais para se evadir da obrigação tributária ulterior, ao fisco cabe impugnar, na época própria, o respectivo lançamento. Não se deve presumir inverossimilhança, abandonando, desde a inicial, a hipótese de postergação que se enleia às evidências contábeis e fiscais pretéritas.

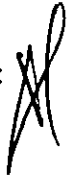
**HIPÓTESE 02 - Ação Judicial Procedente, após Recolhimento do Valor Provisionado**

02.1. pelo recolhimento dos tributos e contribuições provisionados.

**Contabilização:**

Provisão  
a Caixa

02.1.1. Pelo direito creditório à compensação futura.

 Tributos a Compensar (TC)  
a Recuperação de Receitas a Realizar (RRR): 

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

---

**Contabilização:**

pelo encerramento da conta TC:

Provisão IR  
a Tributo a Compensar

**Contabilização:**

Monetárias: Pela reversão da despesa tributária indevida ao resultado do exercício, em Unidades

Recuperação de Receita a Realizar (RRR)  
a Resultado do Exercício:

**HIPÓTESE 03** – Sobre o tributo discutido não houve recolhimento de qualquer valor e nem mesmo procedeu-se a qualquer depósito judicial correspondente:

**01.1 – Com Êxito na Ação Judicial:**

Nesse caso será indevido o tributo questionado, devendo o contribuinte promover, tão-somente, o reconhecimento do valor provisionado, com atualização monetária e juros selic, no resultado do exercício.

**Contabilização:**

Provisão  
a Resultado do Exercício

**HIPÓTESE 04** – Sobre o tributo discutido não houve depósito judicial, mas sim recolhimento integral do tributo, sem lançamentos dos denominados Tributos a Compensar (TC) e Recuperação de Receitas a Realizar (RRR):

**04.1. Pela formação da Provisão**

**Contabilização:**

Despesas Tributárias  
a Provisão

**04.2. Pelo recolhimento/encerramento da conta credora.**



Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

---

**Contabilização:**

Provisão  
a Caixa/Bancos

04.3. Ao Final da Ação Judicial Favorável ao Contribuinte

**Contabilizações Comumente Utilizadas:**

a) Bancos  
a Resultado do Exercício

Ou

b) Bancos  
a Patrimônio Líquido

Obs.: Para o segundo lançamento ( " b " ), o reconhecimento da verba a ser revertida deverá se operar, por adição ao lucro líquido, no LALUR - Parte A - , agasalhando, inclusive, a CSLL.

**HIPÓTESE 05** – Sobre o tributo discutido não houve depósito judicial e nem recolhimento do tributo, mas tão-somente constituição da provisão com informação ao Fisco, por declaração.

**Esse não será o caso de Compensação, pois não houve recolhimento.**

Em caso de êxito do contribuinte na ação judicial, o fisco terá cinco anos para constituir o auto de infração, caso o contribuinte não faça o seguinte lançamento, espontaneamente:

**Contabilização:**

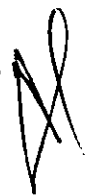
Provisão  
a Resultado do Exercício

**HIPÓTESE 06** – Houve apenas recolhimento a maior, em função de provisão constituída similantemente a maior, com informação ao Fisco, por declaração. Após o lançamento fiscal reivindicou o contribuinte a compensação do diferencial com a exigência de ofício.

O fisco terá cinco anos para constituir o auto de infração, caso o contribuinte não faça o seguinte lançamento, espontaneamente, contemplando a diferença – objeto do pleito à compensação:

**Contabilização:**

Provisão  
a Resultado do Exercício



Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

Para tanto, os pleitos administrativos devem se conformar às leis regentes e, notadamente, aos atos normativos expedidos pelo ente tributante, máxime por submissão aos art. 2.º e §§, art. 12, § 7.º do art. 14, art. 16 e art. 17 da Instrução Normativa SRF n.º 21, de 10 de março de 1997, com as alterações introduzidas pelo art. 1.º e § 3.º da Instrução Normativa SRF n.º 37, de 29 de abril de 1997, e demais artigos da Instrução Normativa DRF n.º 73, de 15 de setembro de 1997. Entretanto, conforme pontuou o digno Colegiado de Primeiro Grau, por voto de qualidade do Sr. Presidente da ilustre 3.ª Turma, o art. 14 da IN/SRF n.º 21/97, só previa a compensação quando os créditos não eram advenientes de procedimento de ofício.

Entretanto, em face de um novo ordenamento jurídico a plasmar tais institutos, tal inobservância normativa fora superada, devendo, no que não for oposto aos atos normativos regentes à época do pleito, impor-se a observância das prescrições da Lei n.º 10.637, de 30.12.2002 ( DOU de 31.12.2002), que em seu art. 49 alterou o art. 74, da Lei n.º 9.430/96, bem assim o Ato Normativo logo a seguir explicitado. *Verbis*:

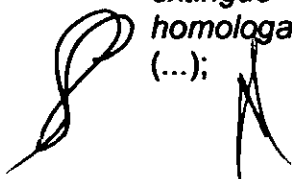
Art. 49. O art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação:

*" Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação."*

(...);



Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

*§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.*

Posteriormente, fora editada a Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002 (DOU de 1.10 ), a qual revogou todas as anteriores, não só melhor detalhando o diploma legal antes transcrito, como também dando a ele amplitude, destacando-se, para o deslinde da presente lide, os seus arts. 5º, 21 e 24.

Verbis:

*Art. 5º Reconhecido o direito creditório do sujeito passivo, deverá ser verificada, mediante consulta aos sistemas de informação da SRF, sua regularidade fiscal relativamente aos tributos e contribuições administrados pela SRF, inclusive a existência de débitos inscritos em Dívida Ativa da União.*

*§ 1º Detectada a existência de débito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional relativamente aos tributos e contribuições administrados pela SRF, inclusive débito objeto de parcelamento, o valor a restituir deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício, conforme disposto nos arts. 24 a 27 desta Instrução Normativa.*

*§ 2º Inexistindo débito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional relativamente aos tributos e contribuições administrados pela SRF, ou remanescendo saldo a restituir após efetuada a compensação de que trata o § 1º, será promovida a restituição ao sujeito passivo.*

*Art. 18. Reconhecido o direito creditório, deverá ser verificada, mediante consulta aos sistemas de informação da SRF, a regularidade fiscal da pessoa jurídica relativamente aos tributos e contribuições administrados pela SRF, bem assim a existência de débitos inscritos em Dívida Ativa da União.*

*§ 1º Detectada a existência de débito da pessoa jurídica para com a Fazenda Nacional relativamente aos tributos e contribuições administrados pela SRF, inclusive objeto de parcelamento, o valor a ressarcir deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício, conforme disposto nos arts. 24 a 27 desta Instrução Normativa.*

*§ 2º Inexistindo débito da pessoa jurídica para com a Fazenda Nacional relativamente aos tributos e contribuições administrados pela SRF, ou remanescendo créditos a ressarcir após efetuada a compensação de que trata o § 1º, será promovido o ressarcimento ao estabelecimento que apurou os créditos do IPI.*



Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

*Art. 21. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da "Declaração de Compensação".*

#### *Compensação de Ofício*

*Art. 24. Antes de proceder à restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição administrado pela SRF ou ao ressarcimento de crédito do IPI, a autoridade competente para promover a restituição ou o ressarcimento deverá verificar a existência de débito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional relativamente aos tributos e contribuições sob administração da SRF.*

*§ 1º Verificada a existência de débito em nome do sujeito passivo, inclusive de débito inscrito em Dívida Ativa da União ou de débito consolidado no âmbito do Refis ou do parcelamento a ele alternativo, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício.*

*§ 2º Previamente à compensação de ofício, deverá ser solicitado ao sujeito passivo que se manifeste, no prazo de quinze dias, contado do recebimento de comunicação formal enviada pela SRF, quanto ao procedimento e à ordem dos débitos a serem compensados, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.*

*§ 3º Na hipótese de o sujeito passivo discordar da compensação de ofício, a autoridade da SRF competente para efetuar a compensação reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado ( dei destaque ).*

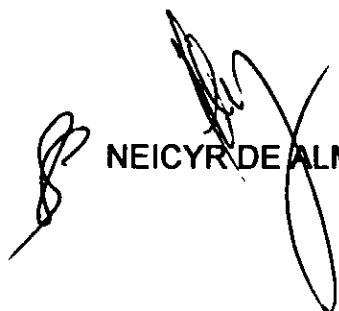
## **C O N C L U S ã O**

Isso posto, oriento o meu voto no sentido de se rejeitar a preliminar de nulidade suscitada; e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso, para se decido reconhecer o direito creditório da Recorrente à compensação argüida no montante de R\$ 2.642,93 ( Dois mil, seiscentos e quarenta e dois reais e noventa e três centavos), submissa aos princípios da certeza e liquidez do crédito denunciado, determinando,

Processo nº : 10320.000038/2002-93  
Acórdão nº : 107-07.122

outrossim, que o requerido se conforme aos aspectos formais definidos pelos atos normativos antes mencionados, aplicáveis à data do direito aquisitivo.

Brasília, DF., em 17 de abril de 2003.



NEICYR DE ALMEIDA