



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

Processo n° 10768.019293/00-18
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.864 – 1ª Turma
Sessão de 12 de maio de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado R2G EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA. (SUCESSORA DE ROVIP S/A E DE BVA PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO DE BENS S/A)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998, 1999

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

1- A legislação não autoriza que as retenções na fonte sejam utilizadas diretamente para a compensação de outros tributos, e nem para a compensação do mesmo imposto referente a outros períodos (Lei 9.430/1996, art. 2º, § 4º, III, c/c art. 6º, § 1º, II). O que se restitui ou compensa é sempre o saldo negativo de IRPJ, e não retenções de IR-fonte ocorridas ao longo de um determinado ano.

2- A confirmação da existência de direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ demanda uma análise ampla, eis que o saldo negativo é resultado da apuração de ajuste anual do IRPJ, que envolve a própria apuração do resultado do exercício, com a confrontação de receitas e despesas, a confirmação de que os rendimentos correspondentes às retenções foram computados pela contribuinte na apuração do imposto, etc.

3- Em razão do próprio tipo de direito creditório pleiteado, não há como acolher o entendimento de que a diligência fiscal não configura instrumento adequado para avaliar a regularidade dos resultados de períodos objeto de solicitação de restituição/compensação; que a diligência teria extrapolado os seus limites; que ela não poderia se estender a outros elementos da base de cálculo do tributo; e que isso demandaria a instauração de uma ação fiscal propriamente dita.

4- A falta de comprovação da liquidez e certeza em relação ao direito creditório inviabiliza a sua restituição/compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado) e Gerson Macedo Guerra, que lhe negaram provimento.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, Andre Mendes de Moura, Luis Flavio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado em substituição à ausência da conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio), Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente à imposição de limites aos procedimentos fiscais para verificação/confirmação de direito creditório objeto de compensação tributária.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1803-000.210, de 05/11/2009, por meio do qual a 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, decidiu dar provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de, entre outras questões, reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 156.461,31 em 1998, e R\$ 73.213,44, em 1999.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1998, 1999, 2000

PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. O termo inicial do prazo prescricional dos débitos extintos sob condição resolutória, nos termos do § 4º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, é a ciência do despacho decisório que não homologou a compensação.

IRRF. COMPENSAÇÃO. O IRRF é considerado antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, não

representando direito à restituição ou compensação enquanto não devidamente apurado o crédito tributário correspondente ao período.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Comprovada a existência de lançamento de ofício que influencia a apuração do saldo negativo deve ser indeferido o direito creditório pleiteado.

COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. DILIGÊNCIA E AÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REALIZAR O LANÇAMENTO. A simples diligência não é o instrumento adequado para avaliar a regularidade dos resultados de períodos objeto de solicitação de restituição/compensação. A análise da liquidez e certeza de créditos objeto de pedido de compensação, deve se limitar aos elementos necessários para aferir o montante e exatidão do direito creditório, não se estendendo a outros elementos da base de cálculo do tributo, sem instauração da competente ação fiscal, sendo esta vedada caso já tenha ocorrido a decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 156.461,31, em 1998, e R\$ 73.213,44, em 1999. Vencidos os Conselheiros Marcos Antonio Pires e Selene Ferreira de Moraes, que negavam provimento ao recurso. O Conselheiro Marcos acompanhou a relatora pelas conclusões. Designado o Conselheiro Walter Adolfo Maresch para redigir o voto vencedor. Ausente justificada e momentaneamente a Conselheira Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, especificamente quanto à imposição de limites aos procedimentos fiscais para verificação/confirmação de direito creditório objeto de compensação tributária.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DOS FATOS

- inicialmente, requereu a contribuinte pedidos de restituição e compensação, datados de 22 e 26/09/2000, respectivamente, pleiteando o aproveitamento de imposto retido na fonte sobre aplicações financeiras nos anos calendários de 1997, 1998 e 1999, não compensados anteriormente por motivo de base de cálculo negativa de IRPJ;

- assim, a parte fiscalizada sofreu procedimento de fiscalização que constatou saldo de IRPJ a pagar, ao invés de saldo negativo a compensar como pretendido pela recorrida no tocante ao ano calendário de 1997. De outro lado, referente aos anos calendários de 1998/1999, o contribuinte não demonstrou os dados informados nas declarações daqueles anos, o que impossibilitou a fiscalização de verificar a apuração de eventual saldo credor passível de compensação;

- de outro lado, concluiu o voto vencedor que a correção do saldo a compensar demandaria necessariamente a formalização de lançamento, dentro do prazo decadencial;

- assim, insurge-se a União (Fazenda Nacional) contra o r. acórdão proferido pela 3ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento, que deu provimento ao Recurso Voluntário para inadmitir a revisão do resultado tributável, invocando o lapso decadencial para tanto, e reconhecendo ao final o saldo credor requerido;

- esta decisão, no entanto, não merecer prosperar, conforme se demonstrará a seguir;

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

DA POSSIBILIDADE DE REVER O SALDO NEGATIVO DE IRPJ E INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA

- para demonstrar o dissídio jurisprudencial, exigência regimental de admissibilidade, apresenta-se o seguinte acórdão paradigma, cuja ementa segue integralmente transcrita:

Acórdão nº 3102-000.817. Processo nº 10280.013060/99-14. Recurso nº 221.434 - Voluntário. Acórdão nº 3102-000.817 - 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 8 de dezembro de 2010. Matéria: Finsocial - Restituição. Recorrente CENTRAIS ELÉTRICAS DO PARÁ - CELPA. Recorrida: FAZENDA NACIONAL. Assunto: Processo Administrativo Fiscal. Período de apuração: 01/09/1989 a 31/12/1989, 01/01/1992 a 30/03/1992. Ementa: Apuração do Saldo a Restituir. Prescindibilidade de Lançamento de Ofício. A verificação dos aspectos materiais da obrigação tributária no intuito de apurar o indébito, bem assim o indeferimento parcial da restituição em razão da apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito. Recurso Voluntário Negado

- note-se que o acórdão recorrido considera a análise da liquidez e certeza do crédito tributário apontado no pedido de compensação um procedimento análogo ao lançamento, razão pela qual deve se submeter ao prazo de decadência quinquenal. Por outro lado, o acórdão paradigma considera, em divergência ao acórdão recorrido, ser inadmissível determinar prazo para conferência dos valores pleiteados;

- neste contexto, transcrevo trecho do voto condutor do acórdão 3102-000.817, em que claramente dispõe o colegiado acerca da impossibilidade de aplicação do instituto da decadência à análise de pedidos de compensação (transcrição contida no recurso);

- trata-se de norma geral de Direito Tributário, na medida em que tão-somente aborda a possibilidade de aplicação do prazo decadencial de constituição de créditos tributários à verificação do montante creditório apontado em pedidos de compensação, aspecto desprovido de especificidades no que tange aos diferentes tributos em questão;

- dessa forma, fica evidenciado o dissídio jurisprudencial neste ponto;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO

DA POSSIBILIDADE DE REVER O SALDO NEGATIVO DE IRPJ E INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA

- nos presentes autos, requereu a contribuinte pedido de restituição, datado de 26/09/2000, pleiteando o aproveitamento de imposto retido na fonte sobre aplicações financeiras nos anos calendários de 1997, 1998 e 1999, não compensados anteriormente por motivo de base de cálculo negativa de IRPJ;

- porém, é incontroverso que tal montante decorreu de valores cujas origens exigiam a verificação de resultados e de cálculos da IRPJ nos períodos supra indicados;

- considerando-se o imposto de renda retido na fonte (IRRF) antecipação do imposto de renda devido naquele respectivo período de apuração, não podendo ser compensado com outros tributos/contribuições diretamente, necessário apurar a existência de saldo negativo nos anos 1997/1998/1999, pois estes consubstanciam o objeto do pedido de compensação, após as deduções das antecipações realizadas;

- no mister de aferição da existência de saldo negativo que amparasse crédito passível de restituição/compensação, deve o Fisco, necessariamente, analisar todos os elementos de quantificação do tributo, de modo a poder confrontar o valor recolhido pela contribuinte com aquele efetivamente devido;

- em casos como o dos autos, em que o contribuinte pleiteia o ressarcimento de saldo negativo de IRPJ, deve o Fisco averiguar se o montante indicado a tal título mostra-se líquido e certo;

- para tanto, mostra-se indispensável, entre outras providências, que a fiscalização apure o suposto saldo negativo dos anos-calendário que foram utilizados para o pedido de restituição;

- as comprovações de despesas e receitas solicitadas pela fiscalização, por gerarem consequência direta no valor dos saldos negativos, na quantificação do indébito objeto do pedido de compensação, não poderia ser simplesmente ignorada pela autoridade fiscal, sob pena de tornar inócua a análise do direito creditório;

- ocorre que a circunstância de o Fisco não dispor mais de prazo para constituir eventual crédito tributário não afasta o fato absolutamente verdadeiro de que o contribuinte apresentou pedido de compensação cujo montante é decorrente de procedimentos realizados de 1997 a 1999. Então, considerando que deseja obter compensação de tais valores, deve se submeter à devida conferência, até a competência oportuna;

- uma coisa é dizer que o Fisco não poderia, depois de ultrapassado o prazo decadencial, constituir crédito tributário, lançando diferença de tributo recolhido a menor;

- outra coisa completamente diferente é dizer que, na aferição do montante do indébito, o Fisco, no prazo que tem para homologar o pedido de compensação, não pode apurar a liquidez e certeza destes com a devida apreciação de resultados relativos aos anos-calendário que repercutem no crédito;

- a Fazenda Nacional entende que, no prazo de que dispõe para homologar, o Fisco tem ampla liberdade para aferir o correto valor do indébito, ainda que não possa, diante da constatação de recolhimentos a menor, constituir crédito tributário se ultrapassado o prazo de lançamento;

- pensar diferentemente significaria impedir a fiscalização de verificar efeitos tributários não alcançados pela decadência, ou, em outras palavras, projetar o decurso do prazo decadencial para além de suas características, transformando-o em uma certidão de veracidade tributária;

- não se perca de vista que existem diversos fatos cujos efeitos tributários se dão ao longo do tempo, gerando conseqüências em exercícios futuros. E tais fatos, enquanto não atingido pela decadência o efeito que dele se originou, podem e devem ser objeto de verificação;

- na hipótese dos autos, como os valores do saldo negativo de 1997, 1998 e 1999 refletem diretamente sobre o pedido de restituição pretendido, é incontroverso que estamos diante de fatos do passado com repercussão em exercícios futuros;

- e, na linha do quanto exposto, enquanto o Fisco dispuser de prazo para averiguar esse efeito futuro, poderá analisar os fatos do passado que lhe tenham dado origem;

- diante de tais considerações, verifica-se que a autoridade fiscal pode emitir juízo de valor em relação a procedimentos pretéritos (existência ou não de saldo negativo em exercícios anteriores de 1997, 1998 e 1999), sem qualquer óbice pela decadência, desde que os efeitos fiscais destes se procrastinem no tempo (resultando o montante objeto do presente pedido de restituição/compensação em 2000);

- como consectário desse entendimento, a fiscalização intimou a parte contribuinte, em 03 oportunidades, para apresentar documentação necessária para se apurar a existência do suposto crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ e seu respectivo valor. Todavia, ela ficou inerte nesse aspecto, limitando-se a argumentar não vislumbrar pertinência temática entre seu pedido e a solicitação da fiscalização;

- como cediço, 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;

- 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. 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 artigos 165 e 170, não impõe qualquer limite a essa análise;

- a compensação e a restituição submetem-se a regramento próprio, dado pelo artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que tem como fundamento os artigos 165 e 170 do CTN, não se aplicando, portanto, o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72;

- com efeito, a apuração do saldo a restituir não faz parte do rol dos atos do Fisco cuja implementação exige lançamento, mencionados no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972;

- esse regramento específico fica claro na leitura dos parágrafos 9º, 10 e 11 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, que determina a aplicação do rito do Decreto nº 70.235/72 apenas à manifestação de inconformidade e ao recurso voluntário, ou seja, à fase litigiosa, e não aos procedimentos que antecedem essa fase;

CONCLUSÃO

- por todo o exposto, requer a UNIÃO (FAZENDA NACIONAL) seja conhecido e provido o presente Recurso Especial, reformando-se a decisão recorrida, para restabelecer a decisão *a quo*, afastando-se qualquer alegação de decadência e realizando-se a revisão do resultado tributável (saldo negativo) dos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 15/05/2015, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

Examinando o acórdão paradigma verifica-se que o mesmo traz o entendimento de que o exame dos aspectos materiais da obrigação tributária no intuito de apurar o indébito, bem assim o indeferimento parcial da restituição em razão da apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito.

O acórdão recorrido, por seu turno, vem considerar que a análise da liquidez e certeza de créditos objeto de pedido de compensação, deve se limitar aos elementos necessários para aferir o montante e exatidão do direito creditório, não se estendendo a outros elementos da base de cálculo do tributo, sem instauração da competente ação fiscal, sendo esta vedada caso já tenha ocorrido a decadência.

Portanto, as conclusões sobre a matéria ora recorrida nos acórdãos examinados revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial apontada pela PGFN.

Do exame dos requisitos de admissibilidade estabelecidos nos arts. 67 e 68 do Anexo II do RICARF, verifica-se que o recurso especial deve ser admitido, pois existe a divergência jurisprudencial indicada.

Em assim sucedendo, proponho que seja dado seguimento ao recurso especial interposto.

Em 11/11/2015, a pessoa jurídica interessada (sucessora daquela que pleiteou a compensação) foi intimada do Acórdão nº 1803-000.210, do recurso especial da PGFN, e do despacho que admitiu esse recurso, mas ela não apresentou nem recurso especial contra a parte da decisão que lhe foi desfavorável, e nem contrarrazões ao recurso da PGFN.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

A controvérsia que chega a essa fase de recurso especial diz respeito à divergência jurisprudencial em relação à imposição de limites para os procedimentos fiscais destinados à verificação/confirmação de direito creditório objeto de compensação tributária.

No presente caso, a contribuinte apresentou em 29/09/2000 um pedido de restituição cumulado com pedido de compensação. Seu objetivo era quitar débitos de PIS e COFINS com direito creditório a título de "IRRF S/ APLIC. FINANCEIRA" referente aos anos-calendário de 1997, 1998 e 1999.

No início de 2005, o setor encarregado de processar o pedido de compensação solicitou à Delegacia de Fiscalização do Rio de Janeiro (DEFIC/RJ) realização de diligência para que se averiguasse a efetividade dos créditos pleiteados.

Em resposta, a Delegacia de Fiscalização informou, quanto ao ano-calendário de 1997, que a contribuinte tinha sofrido procedimento de fiscalização, a partir do qual restou constatada a existência de IRPJ a pagar (exigência contida no Processo nº 18471.000874/2002-56), e não saldo negativo a compensar.

Informou também, quanto aos anos-calendário de 1998 e 1999, que a contribuinte foi intimada em 31/05/2005, 20/06/2005 e 11/08/2005 a apresentar documentação hábil e idônea coincidentes em datas e valores dos itens relacionados e constantes das DIPJ/99 e DIPJ/00; que a contribuinte alegou que todos os itens das intimações correspondem a despesas e obrigações, nenhum deles guardando pertinência temática direta com o pedido de compensação constante do processo 10768.019.293/00-18; que em data posterior a contribuinte encaminhou alguns documentos que não atenderam ao solicitado; e que, assim sendo, não era possível analisar os elementos elencados nos despachos de fls 92 e 183/184 à luz dos documentos que dão credibilidade aos lançamentos contábeis transcritos nas DIPJ/99 e DIPJ/00.

Com base nessas informações, o direito creditório pleiteado pela contribuinte não foi reconhecido, e as compensações não foram homologadas, conforme despacho a ela cientificado em 20/09/2005.

Na sequência, a decisão de primeira instância administrativa manteve a negativa em relação à compensação.

Posteriormente, a decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido) acabou reconhecendo o direito creditório referente aos anos-calendário de 1998 e 1999, e é essa a parte da decisão que constitui objeto do recurso especial da PGFN, a ser agora examinado.

O acórdão recorrido deu provimento parcial a recurso voluntário da contribuinte, para fins de, entre outras questões, reconhecer o direito creditório no valor de R\$ 156.461,31 em 1998, e R\$ 73.213,44, em 1999.

De acordo com o acórdão recorrido, a diligência não é instrumento adequado para avaliar a regularidade dos resultados de períodos objeto de solicitação de restituição/compensação. A análise feita em diligência estaria limitada aos elementos necessários para aferir o montante e exatidão do direito creditório, não se estendendo a outros elementos da base de cálculo do tributo, sem instauração da competente ação fiscal, sendo esta vedada caso já tenha ocorrido a decadência.

A PGFN pretende reverter essa decisão, sustentando a tese de que o exame dos aspectos materiais da obrigação tributária no intuito de se apurar a certeza e a liquidez de direito creditório não depende de lançamento de ofício, e que, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito.

O acórdão recorrido contém um voto vencido em relação aos anos de 1998 e 1999 (da relatora do caso na segunda instância) que, no meu entender, adota a solução correta para o presente processo, razão pela qual transcrevo os seus fundamentos:

[...]

II. Compensação do IRRF

Alega a recorrente que a afirmação da decisão recorrida de que “o IRRF constitui mera antecipação do IRPJ devido” constitui mera “digressão terminológica” que possui feição “bizantina, porque o litígio gira em torno de pedido de compensação do crédito de IRRF com débitos próprios do sujeito passivo”.

Primeiramente cumpre observar que a discussão acerca da natureza antecipatória do IRRF não é bizantina, trazendo conseqüências concretas para o deslinde das questões apreciadas no presente recurso, conforme será demonstrado.

Quando a pessoa jurídica apura sua base de cálculo com base no lucro real anual, a simples retenção de imposto na fonte não traduz a existência de crédito para com a Fazenda Nacional. Porque a retenção na fonte, efetuada nos exatos termos do dispositivo legal, é considerada antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, não representando direito à restituição ou compensação enquanto não devidamente apurado o crédito tributário correspondente ao período.

Tal afirmação decorre diretamente da legislação que regula a matéria, *in verbis*:

[...]

A recorrente apurou o imposto de renda devido com base no lucro real.

Assim, eventual saldo negativo de IRPJ apurado no período será resultado do confronto entre o valor do imposto devido, apurado em 31/12 de cada período, com os valores pagos por estimativa, os valores de IRRF e outras deduções permitidas em lei.

Logo, à luz dos dispositivos retro transcritos, concluímos que a decisão recorrida não merece reparos, sendo que os valores de IRRF são antecipações do imposto devido, e devem ser analisados como um dos elementos que configuram eventual saldo negativo, a ser compensado ou restituído nos termos do inciso II, do § 1º, do art. 6º, da Lei nº 9.430/1996.

[...]

IV. Direito creditório relativo aos anos de 1998 e 1999

A autoridade administrativa não reconheceu o direito creditório relativo aos anos de 1998 e 1999, por entender que a liquidez e certeza do crédito não restou comprovada em virtude da falta de apresentação da documentação solicitada pela fiscalização durante a diligência.

A recorrente alega que a fiscalização solicitou documentos que não se relacionavam ao pedido de compensação objeto do presente processo, e que a diligência apresentou todas as características de tentativa de produção de prova forjada, com o objetivo específico de impedir a homologação do direito creditório de titularidade do contribuinte.

De acordo com o despacho de fls. 183/184, a Divisão de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal, considerou necessárias as seguintes verificações para apurar o efetivo valor dos saldos negativos de 1997 a 1999:

- *Resultados Negativos em Participações Societárias – lançados no AC 1999, deixou de ser adicionado ao Lucro Líquido antes do IRPJ (ficha 7A).*
- *Créditos de Pessoas Ligadas (Físicas/Jurídicas) AC 1997 e 1998, constante do Exigível a Longo Prazo, bem como Outras Contas do Exigível a Longo Prazo no AC de 1998.*
- *Empréstimos de Sócios/Acionistas não Administradores no AC 1999.*
- *Verificar Outras Despesas Financeiras nos AC 1997, 1998 e 1999.*
- *Verificar o IRRF retido nos AC 1997 a 1999, bem como o oferecimento à tributação das receitas que geraram a retenção.*

A contribuinte foi intimada em 31/05/2005 (fls. 188) a apresentar documentação hábil e idônea a comprovar os seguintes valores:

- DIPJ/99 – Ficha 07 – Despesas financeiras – R\$ 3.942.274,04
- DIPJ/00 – Ficha 07 – Despesas financeiras – R\$ 9.431.537,50
- DIPJ/99 – Ficha 26 – Créditos de pessoas ligadas – R\$ 14.822.901,63 e Outras Contas – R\$ 18.132.245,49
- DIPJ/00 – Ficha 26A – Empréstimo de sócios – R\$ 36.124.720,80

Posteriormente, em 20/06/2005 (fls. 192/193), foi intimada a comprovar valores registrados em várias contas de despesas, tais como “Despesas Export Notes”, “Juros e Correção Monetária – Outros”, BVA Promotora, BVA Factoring etc.

Em 17/08/2005 (fls. 195), após mais de três meses do recebimento da primeira intimação, a contribuinte foi reintimada a apresentar os elementos elencados nas duas intimações anteriores, uma vez que a documentação apresentada foi considerada insuficiente.

Em resposta à segunda intimação a contribuinte assim se manifestou (fls. 194):

“... nosso Pedido de Compensação nº 10768.019293/0018, não abrange imposto de renda na fonte (IRRF) concernente a quaisquer das matérias elencadas nos Termos de Intimações a saber: ano calendário de 1998 atinentes a Export Notes (item 1), juros e correção monetária – outros (item 2), valor a líq p/cta 3 (item 3), Export Notes (item 4), obrigações a pagar (item 5) e do ano calendário de 1999 atinentes a Export Notes (item 1), valor a líq p/cta 3 (item 2), BVA Factoring Ltda. (item 3), BVA Promotora (item 4).

Todos os itens das intimações correspondem a despesas ou obrigações, nenhum deles guardando pertinência temática direta com o nosso pedido de compensação constante do proc. 10768.019293/00-18”.

Contrariamente ao alegado pela recorrente, a diligência fiscal teve por finalidade a verificação de valores de despesas declarados em 1998 e 1999, que reduziram o montante de IRPJ devido. Tal verificação não foi efetuada com o objetivo de constituir o crédito tributário, mas tão somente o de checar um dos elementos relevantes na apuração do saldo negativo, qual seja, o valor do IRPJ devido.

A fiscalização concluiu seu relatório afirmando a impossibilidade de confirmar os lançamentos contábeis transcritos nas DIPJ/99 e DIPJ/00 à luz de documentação hábil e idônea.

O art. 923 do Decreto nº 3.000/1999 dispõe sobre a necessidade de comprovar os fatos registrados na escrituração com documentos hábeis e idôneos:

[...]

O procedimento de verificação empreendido pela autoridade fiscal teve por alvo a confirmação da certeza e liquidez do crédito a compensar, conforme comando do art. 170 do CTN:

[...]

É dever do contribuinte manter à disposição do fisco a documentação necessária a comprovar a certeza e a liquidez do seu crédito, em obediência ao disposto no art. 264, caput, do RIR/99, cuja matriz legal se encontra no art. 4º do DL 486/69:

[...]

O instituto da decadência do direito de constituir o crédito tributário mediante lançamento *ex officio* não se confunde com o dever da autoridade fiscal de verificar os pressupostos de certeza e liquidez do crédito do contribuinte, objeto de pedido de compensação.

Tal entendimento foi esposado no acórdão nº 103-23.032, cuja ementa a seguir transcrevemos:

“COMPENSAÇÃO. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REALIZAR O LANÇAMENTO. O instituto da decadência do direito de constituir o crédito tributário mediante lançamento ex officio não se confunde com o dever da autoridade fiscal de verificar os pressupostos de certeza e liquidez do crédito do contribuinte, objeto de pedido de compensação.”

A recorrente limitou-se a afirmar que a liquidez e a certeza dos créditos se encontram demonstradas por “Informes de Rendimentos e de Retenção na Fonte”. No entanto, também faz-se necessária a demonstração, com base em documentação hábil e idônea, de que o IRPJ devido corresponde efetivamente àquele declarado.

Se é verdade que não há possibilidade de lançamento em virtude da decadência, a autoridade administrativa não pode ser impedida de verificar a procedência do pedido, quanto aos pressupostos de certeza e a liquidez do crédito pleiteado.

Por outro lado, também deve ser observado que o prazo decadencial nos procedimentos de restituição/compensação não é o do art. 150, § 4º, do CTN, mas sim o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996:

[...]

Em outras palavras, o termo inicial do prazo decadencial não é a ocorrência do fato gerador, mas a data de entrega da declaração de compensação.

Nesse sentido, transcrevemos trecho do voto proferido no julgamento do recurso nº 154.636:

“Quanto à decadência, é importante situar a questão nos seus devidos termos.

Não se trata aqui de uma ação fiscal com vistas a apuração de irregularidades tributárias que podem ou não implicar em lançamento de ofício.

De imediato, releva destacar a análise irretocável da questão feita pelo voto condutor da decisão recorrida nesse ponto. Cabe apenas registrar alguns detalhes. A começar pela circunstância de que o procedimento foi demandado pela interessada ao solicitar a restituição/compensação. Assim, a questão deve ser avaliada sob a ótica da legislação que trata dessa matéria.

Como bem esclarecido pela decisão recorrida, a compensação de tributos adquiriu recentemente um caráter, pode-se dizer, de direito potestativo tendo em vista que a apresentação da Declaração de Compensação (Dcomp) implica em considerar-se realizado esse procedimento ainda que sob condição de ulterior homologação.

Exatamente por estabelecê-la como condição resolutória, a legislação trata o prazo que a autoridade competente tem para realizar a

homologação como se decadencial fosse. Tal fato é reconhecido pela recorrente:

..... Neste sentido, o exemplo mais evidente disto é o prazo decadencial estabelecido pelo art. 74, § 5º da lei nº 9.430/96, através do qual poder-se-ia ter a hipótese na qual declarações de compensação estivessem homologadas tacitamente, sem que seja necessário sequer adentrar o mérito do direito creditório que fora oposto contra o Estado, tão somente porque assim a Lei determina. (fl. 1119).

Aqui, o prazo decadencial consiste na verdade em prazo de homologação. Com o decurso desse prazo considera-se definitivamente constituída a situação gerada pela Dcomp formalizada.

Vê-se que não é o fato gerador que determina o termo inicial do prazo de homologação, mas sim a data de protocolização do pedido. Lembrando que a norma equipara os pedidos de compensação formalizados antes do advento da Dcomp e ainda não apreciados como se Dcomp fossem, a Instrução Normativa SRF nº 460/2004 estabeleceu:

Art. 29. (.....)

§ 2º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos contados da data de entrega da Declaração de Compensação.

Para a presente situação, tratando-se de pedido de compensação convertido, o mesmo ato normativo prevê:

Art. 70. A data de início da contagem do prazo previsto no § 2º do art.29, na hipótese de pedido de compensação convertido em Declaração de Compensação, é a data da protocolização do pedido na SRF.”(Acórdão nº 103-22.960, sessão em 29/03/2007).

No presente caso não ocorreu homologação tácita da declaração de compensação, uma vez que a autoridade administrativa questionou a validade da compensação antes do transcurso do prazo de 5 anos. Como a recorrente não apresentou a documentação hábil a demonstrar os valores de IRPJ devidos apurados na declaração de rendimentos, em nenhuma fase processual, deve ser mantida a decisão recorrida que apontou a falta de liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Alguns aspectos são relevantes para o caso em questão.

O primeiro deles é que o pedido de compensação apresentado pela contribuinte abrangia direito creditório a título de Imposto de Renda Retido na Fonte sobre aplicação financeira.

Cabe registrar, entretanto, que o que se restitui ou compensa é sempre o saldo negativo de IRPJ, e não retenções de IR-fonte ocorridas ao longo de um determinado ano.

Com efeito, as retenções são aproveitadas como “dedução” do tributo devido no ajuste anual, servindo para reduzir o seu montante, ou para a formação de saldo negativo, este sim passível de ser restituído ou compensado em momento posterior.

A legislação não autoriza que as retenções na fonte sejam utilizadas diretamente para a compensação de outros tributos, e nem para a compensação do mesmo imposto referente a outros períodos (Lei 9.430/1996, art. 2º, § 4º, III, c/c art. 6º, § 1º, II).

Mesmo assim, o pedido da contribuinte foi processado como se ela tivesse requerido restituição/compensação de saldo negativo de IRPJ. Esse processamento, no entanto, só poderia ser feito com observância das condições para a restituição/compensação desse tipo de crédito.

O problema é que as retenções na fonte, que configuram antecipação de pagamento, podem originar indébito passível de restituição/compensação desde que seu montante supere o valor do tributo efetivamente devido no período, conforme art. 837 do RIR/99:

Art.837. No cálculo do imposto devido, para fins de compensação, restituição ou cobrança de diferença do tributo, será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação, sobre rendimentos incluídos na declaração (Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966, art. 9º).

E o valor do tributo efetivamente devido no período é resultado de um procedimento bastante complexo, que envolve a própria apuração do resultado do exercício, com a confrontação de receitas e despesas, etc.

Além disso, conforme o dispositivo legal acima mencionado, também é necessário que os rendimentos correspondentes às retenções em questão tenham sido incluídos na declaração, ou seja, tenham sido computados na apuração do imposto.

Vê-se, portanto, que a confirmação desse tipo de direito creditório demanda uma análise ampla, eis que o saldo negativo é resultado da apuração de ajuste anual do IRPJ.

Foi nesse contexto que a DEFIC/RJ, atendendo à diligência demandada pelo setor da DERAT/RJ encarregado de processar o pedido de compensação, realizou intimações solicitando documentação referente a algumas rubricas relacionadas à apuração do resultado dos exercícios referentes aos alegados créditos de saldo negativo de IRPJ.

A contribuinte, todavia, apresentou resposta dizendo que os itens das intimações não guardavam pertinência temática direta com o pedido de compensação.

E foi justamente isso que acarretou a falta de liquidez e certeza em relação ao direito creditório.

Em razão do próprio tipo de direito creditório pleiteado, não há como acolher o entendimento de que a diligência fiscal não configura instrumento adequado para avaliar a regularidade dos resultados de períodos objeto de solicitação de restituição/compensação; que a diligência teria extrapolado os seus limites; que ela não poderia se estender a outros elementos

da base de cálculo do tributo; que isso demandaria a instauração de uma ação fiscal propriamente dita, etc.

Outro aspecto importante é que a diligência fiscal demandada pelo setor encarregado de processar o pedido de compensação dizia respeito à verificação da própria existência do direito creditório a ser restituído/compensado.

É certo que após o transcurso do prazo decadencial, não pode o Fisco realizar procedimento fiscal visando modificar a base de cálculo do tributo, seja para exigir débitos, seja para efetuar lançamento de reversão/redução de prejuízo fiscal.

O evento da decadência veda as atividades inerentes ao ato de lançamento, no que toca à verificação da ocorrência do fato gerador, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido, etc.

Desse modo, transcorrido o prazo decadencial, realmente não há que se pensar em adição de receitas omitidas, glosa de despesas, alteração em coeficientes de apuração ou alíquota, etc.

Mas o que se discute especificamente neste processo é a legitimidade do indébito a ser restituído/compensado, e, para isso, considero perfeitamente possível confirmar a existência de eventos cujos valores foram computados para a formação do indébito, antes que se autorize a sua restituição/compensação.

No plano da verificação da “existência” de fatos, não há que se falar em blindagem do direito creditório por decurso de prazo.

Com efeito, a fluência do tempo pode sim homologar procedimentos, tornar definitivos os critérios e as interpretações utilizados na aplicação do direito etc., mas não tem o condão de fazer existir o que não aconteceu.

Por isso a alegação de decadência não tem o efeito pretendido pela Recorrente, no sentido de justificar uma restituição automática do alegado direito creditório, sem uma análise de sua efetiva existência.

O argumento que defende a impossibilidade de verificação da existência do crédito, em razão de decadência, realmente não pode prosperar.

Aliás, existe um prazo para que se realize o exame da compensação, mas esse prazo não é o previsto no art. 150, § 4º, do CTN (contado a partir da ocorrência do fato gerador), mas sim o estabelecido pelo art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/1996 (contado da data da apresentação do pedido/declaração de compensação).

E, conforme já destacado no voto acima transcrito, cujos fundamentos também adoto no presente voto, na data do despacho que indeferiu a compensação por falta de comprovação da liquidez e certeza do indébito (em 20/09/2005) ainda não havia ocorrido a homologação tácita do pedido de compensação apresentado em 29/09/2000.

Processo nº 10768.019293/00-18
Acórdão n.º **9101-002.864**

CSRF-T1
Fl. 17

Assim, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para restabelecer a negativa do direito creditório referente aos anos-calendário de 1998 e 1999, e, conseqüentemente, restabelecer o indeferimento do pedido de compensação com base nesses créditos.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo