



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

Processo nº 10768.720180/2007-14
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1101-000.121 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 08 de abril de 2014
Assunto DCOMP - Pagamento Indevido ou a Maior - IRPJ
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de homologação tácita das compensações, votando pelas conclusões o Conselheiro Antônio Lisboa Cardoso; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a preliminar de nulidade do despacho decisório; e 3) por unanimidade de votos, no exame do mérito, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora e Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente em exercício), Luiz Tadeu Matosinho Machado, Benedicto Celso Benício Júnior, José Sérgio Gomes, Marcos Vinícius Barros Ottoni e Antonio Lisboa Cardoso.

RELATÓRIO

TELEMAR NORTE LESTE S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 8ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro – I que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologou compensação de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ no período de apuração de dezembro/2004.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o presente processo de compensações realizadas pela interessada acima identificada, com emprego de crédito oriundo de pagamento supostamente indevido ou a maior no valor de R\$ 41.767.504,54, referente à estimativa de IRPJ de dezembro de 2004. O Per/Dcomp que primeiro empregou o crédito foi o de número 20232.55141.3000605.1.3.04-5370. Posteriormente, outros vieram nos autos dos processos apensados ao presente.

O despacho decisório de fls. 403, baseado no parecer conclusivo n.º 222/2008 (fls. 398/402), não homologou as compensações, com fundamento no art. 10 da IN SRF n.º 460/04.

Cientificada do despacho decisório em 08/01/2009 (fls. 419), a interessada manifestou sua inconformidade com ele no dia seis do mês seguinte. Alegou, em síntese:

- que o único fundamento da não homologação foi a vedação imposta no art. 10 da IN SRF n.º 460/04, vigente à época da apresentação dos Per/DComp. Mas que, atualmente, a questão se encontra disciplinada pela IN SRF n.º 900/08, a qual aboliu a vedação que motivou a denegação da compensação;*
- que, ainda que considerada a primeira instrução normativa, esta jamais pretendeu impedir as compensações feita nos moldes dos autos, em que foi empregado crédito decorrente de pagamento indevido de tributo estimado, mas, sim, vedar a compensação de estimativas regularmente recolhidas.*

Conclusos os autos, a 6ª Turma desta DRJ lavrou o acórdão n.º 12-23.236 (fls. 544/552), em que, por maioria de votos, decidiu pela aplicabilidade da IN SRF n.º 460/04 ao caso e concluiu pela incidência, na espécie, da vedação contida no artigo 10 dessa instrução normativa.

Cientificada da decisão de primeira instância em 01/04/2009 (fls. 556), a interessada interpôs, em 04/05/2009, o recurso voluntário de fls. 577/586. Nesta peça, a defesa repetiu os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade e asseverou:

- que o art. 10 da IN SRF n.º 460/04 é regra de aproveitamento de estimativas e não de compensação de pagamento indevido;*
- que a IN SRF n.º 900/08 revogou a IN SRF n.º 460/04;*
- que se a IN SRF n.º 460/04 realmente obstasse a compensação efetuada, a Administração não poderia simplesmente indeferir o pedido, mas deveria retificá-lo de ofício para a forma que entendesse correta, tratando o caso como compensação de saldo negativo, como orienta o § 2º do art. 147 do CTN;*
- que o caso não é de compensação de valores de estimativas pagas a maior, mas sim de pagamento indevido de estimativa.*

Em sessão realizada em 09/07/2010, a 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) decidiu (fls.

639/652), por maioria de votos, “dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a possibilidade de formação de débitos em recolhimentos por estimativa, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela autoridade preparadora”.

Intimada do acórdão do CARF em 05/11/2010 (FLS. 653), a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs, na mesma data, o recurso especial de fls. 656/676, para a Câmara Superior de Recusos Fiscais (CSRF), com pedido para “reformular o r. acórdão recorrido, restaurando-se a decisão de primeira instância administrativa em sua integralidade de forma a manter a decisão pela não-homologação da compensação”.

Recebido o recurso especial, o presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, em 14/04/2011, na decisão de fls. 680/684, considerou não satisfeitos os pressupostos regimentais de admissibilidade e negou seguimento ao recurso, encaminhando os autos ao presidente da CSRF para reexame, em face de disposições regimentais daquele Conselho.

Em 17/05/2011, o presidente da CSRF manteve a negativa de seguimento ao recurso especial (fls. 685/686). A interessada foi cientificada desta decisão em 21/09/2011 (fls. 701).

Em cumprimento à decisão do CARF, a Diort/Demac/RJO emitiu o parecer n.º 050/2013 (fls. 1.684/1.690), no qual, concluindo pelo não reconhecimento do direito creditório e, conseqüentemente, pela não homologação das compensações declaradas, consignou (grifos do original retirados):

- *que “Visando subsidiar a análise do mérito relativo ao possível direito creditório em tela a interessada foi intimada, fls.704/705, através do Termo de Intimação nº 711/2012, da qual foi cientificada em 30/05/2012, fls. 706, a: 1) Apresentar cópia autenticada dos Balancetes de Verificação levantados no mês de dezembro/2004, demonstrando a composição do cálculo, indicando as contas utilizadas; 2) Apresentar o Razão das contas alteradas que permitiram a obtenção do novo cálculo da estimativa de dezembro/2004, assim como do Diário onde foram transcritos os registros destas alterações, lançamento pertinente ao valor a pagar e a respectiva retificação; 3) Apresentar cópia do LALUR relativo ao ano-calendário de 2004;”;*
- *que, em resposta, a interessada “alega[ou], resumidamente, que novo cálculo da estimativa de dezembro/2004, não decorreria de alterações no resultado contábil da empresa, mas se originaria das seguintes alterações: 1- aproveitamento de benefício fiscal de Lucro da Exploração, após Laudo Constitutivo para o Estado do Espírito Santo; 2- exclusão, para fins fiscais, ao cálculo do IRPJ, de perdas de valores inicialmente reconhecidos como receitas, as quais teriam sido anteriormente adicionadas, via LALUR, (tais perdas seriam relativas ao repasse da remuneração, feita por outras empresas de comunicação, pela utilização da interconexão de redes, que, após discussões técnicas entre as empresas envolvidas na prestação de serviços, teria sido estabelecido um faturamento a maior no valor de R\$ 202.321.051,30); 3- que referidos ajuste teriam sido parcialmente compensados com a adição de multas indedutíveis no valor de R\$ 45.427.57,70, conseqüente recálculo dos incentivos fiscais e compensação de prejuízos fiscais acumulados. Acrescentou que referidos ajustes poderiam ser visualizados nas planilhas anexadas.”;*
- *que “a diferença entre o declarado para a estimativa de dezembro em ficha 11 linha 01 “Base de Cálculo do Imposto de Renda”, R\$ 1.608.318.038,13, da DIPJ original, e o declarado em mesma ficha linha 01 “Base de Cálculo do Imposto de Renda”, R\$ 1.405.996.986,83, da DIPJ retificadora, é de R\$*

202.321.051,30, e é essa diferença que a empresa aponta como valor inicialmente reconhecido como receita e posteriormente excluído como perda.”;

- *que* “Relativamente ao que argumenta a interessada cabe expor o que segue:
1- A interessada não evidencia nenhum erro que possa alterar o valor original informado na DCTF. Oferece uma explicação atemporal, ou seja, não explicita quando teria ocorrido cada fato. Os fatos narrados deixam a impressão de ter havido apenas duas alterações, quando, em DCTF, apresentou três versões para o valor do débito de estimativa de dezembro/2004, o que se confirma através dos quadros apresentados pela interessada, demonstrando as mutações da estimativa, de fls. 925 e 926, comparados com os valores constantes no quadro de DCTF, acima reproduzido. Reduz a estimativa de R\$ 86.729.499,25 para R\$ 44.961.994,71, mas não apresenta as mutações que teriam zerado o débito. Alega, sem demonstrar, que a diferença de R\$ 202.321.051,30 é originária de um questionamento quanto a valores que anteriormente teriam sido de receita pela utilização de interconexão de redes. Referido valor é praticamente referente aos períodos de 2002 e 2003, conforme tabela de fls. 860, ou seja, segundo essa tabela, do total dos R\$ 202.321.051,30 que reduziram a receita de interconexões de rede, 99,99% são atribuídos aos exercícios de 2002 e 2003.”. *Porém, como determinam os artigos 230, do RIR/99, e 186, da Lei n.º 6.404/76, “os ajustes de exercícios anteriores não poderão influenciar os subsequentes, ou seja, não poderiam alterar o resultado do exercício de 2004, como fez a interessada, muito menos reduzindo a base de cálculo da estimativa de dezembro. Referidos ajustes, se ocorreram no ano de 2004 (fato não demonstrado), deveriam ser contabilizados usando a conta lucros e prejuízos acumulados do exercício, para não alterar o resultado de dezembro/2004. Tais possíveis receitas de interconexões, que foram consideradas nos anos de 2002 e 2003, foram apresentadas como provisão para devedores duvidosos (uma adição ao lucro líquido para obtenção do Lucro Real) como se vê com relação ao valor de R\$ 46.315.351,34 em fls. 1.049 (cópia da parte A do LALUR 2002). A provisão é uma despesa indedutível que deve ser adicionada ao lucro líquido. A interessada não apresenta nenhum elemento que possa no mínimo indicar que naquela despesa estaria embutida a receita de interconexão correspondente.* 2- Não apresenta o RAZÃO e sim extratos de contas. Não apresentou os lançamentos no DIÁRIO referentes às alterações efetuadas, e (...) 3- O fato de considerar a multa dedutível (no valor de R\$ 45.427.57,70) e a redução do prejuízo compensado (R\$ 60.696.315,39) apenas diminui o impacto da redução efetuada no valor da estimativa de dezembro/2004. Em nada explica ou justifica a diminuição ocorrida. 4- Quanto ao incentivo fiscal de redução de IRPJ, também não precisou se já estava ou não usufruindo, pois não necessita da expedição do laudo para ter direito a usufruí-lo. A redução pode ser usufruída pelo contribuinte 120 dias após a entrada do pedido, caso este não tenha sido apreciado neste prazo. No entanto, alega a concessão do incentivo, nada esclarecendo quanto ao mesmo. Não informa quando teria ocorrido a concessão e se vinha ou não gozando os benefícios, caso tenha tivesse entrado com a solicitação a mais de 120 dias.”;
- *que* “considerando-se que é da interessada a obrigação de comprovar que o crédito utilizado para compensação possui os requisitos de liquidez e certeza, constata-se, do acima exposto, que a interessada não logrou êxito,

não restando comprovada a redução no valor da estimativa de IRPJ relativa ao mês de dezembro/2004.”

Irresignada com o aludido parecer, do qual tomou ciência em 18/02/2013, a interessada apresentou nova manifestação de inconformidade (fls. 1.699/1.766), alegando (grifos do original retirados):

- *que, “quando foi proferido o segundo despacho decisório analisando a compensação, já tinha se operado a homologação tácita dos PER/DCOMPs aqui tratados pelo transcurso de cinco anos (art. 74, § 5º, da Lei 9.430/1996) contados a partir do seu protocolo”, mesmo porque “a legislação não prevê qualquer possibilidade de suspensão ou reinício da fluência do prazo decadencial de que dispõe o Fisco para as compensações”, ressalvada “a entrega de PER/DCOMP retificador, que na prática representa nova declaração de compensação com novo prazo para homologação”;*
- *que, “em relação à exclusão de receitas anteriormente adicionadas, o Fisco cometeu grave erro conceitual ao considerar que tais exclusões deveriam ter sido baixadas contra o patrimônio líquido”, sendo tais exclusões referentes a “receitas devidas por outras operadoras à Requerente pela cessão de meios de rede (interconexão) que anteriormente foram oferecidas à tributação, mas que a Requerente concluiu serem inexistentes” e que não se confundem com provisão para devedores duvidosos (PDD), e, portanto, não se sujeita aos requisitos de dedutibilidade do art. 9º da Lei 9.430/96. Na PDD, como se sabe, há um efetivo risco de inadimplemento de uma receita que a empresa acredita ser devida; no caso em análise, ao revés, a Requerente apurou erro no reconhecimento de uma receita, o que justifica a alteração contábil via retificação. Portanto, não há que se falar em necessidade de reconhecer a receita e posteriormente a perda, pois são hipóteses absolutamente diversas.”;*
- *que “a opção por apresentar extratos do sistema de contabilidade integrada da Requerente (SAP) é justamente para facilitar o trabalho da Fiscalização uma vez que a análise do livro razão é impraticável. (...) Entretanto, caso se entenda necessária a análise dos livros razão e diário, os mesmos estão (e sempre estiveram) à inteira disposição do Fisco na sede da companhia, bastando uma intimação para a apresentação dos mesmos.”;*
- *que, “em relação ao Lucro da Exploração, a empresa possui direito ao benefício fiscal consubstanciado no Laudo Constitutivo 111/2002 e o o entendimento consolidado da Câmara Superior de Recursos Fiscais de que não é requisito para a fruição do benefício seu efetivo reconhecimento pela Receita Federal em processo autônomo”.*

Culminou a manifestação de inconformidade com os pedidos de deferimento de perícia contábil e de integral provimento à manifestação de inconformidade.

É o relatório.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- *A perícia seria desnecessária porque o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais. Se a interessada entendia que outras provas cabiam nos autos, deveria tê-las juntado tempestivamente;*
- *Não se verificou a homologação tácita porque o despacho decisório inicial não foi anulado pelo CARF, que apenas determinou o avanço da análise do*

caso, depois de afastar a impossibilidade de formação de indébitos em recolhimentos por estimativa. Ademais, a denegação inicial de seu intento verificou-se antes de transcorrido o prazo de homologação tácita da DCOMP;

- *Não há falar em decadência do direito de a Fazenda apurar a origem do crédito empregado na compensação, porque somente a atividade de lançamento é limitada pelos prazos estipulados no CTN. Inexiste restrição temporal à verificação de certeza e liquidez do crédito e o art. 264 do RIR/99 obriga o sujeito passivo a conservar os elementos referentes à sua atividade enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes;*
- *No mérito, a interessada deixou passar em branco a oportunidade de, pela apresentação de sua escrituração contábil, fazer prova das razões para a exclusão de receitas e a consideração do “Lucro da Exploração”. Limitou-se a carrear documentos outros, em boa parte oriundos de seu sistema de gestão, quando é cediço que, a teor do Decreto n.º 3.000/99, a escrituração faz prova em favor do sujeito passivo. Ademais, afirmou inveridicamente que seus livros fiscais sempre estiveram à disposição do Fisco, que não a teria intimado. Falou, assim, como se não existisse o termo de fls. 704/705, pelo que revelou-se seu argumento mera retórica de defesa.*
- *Com referência às receitas excluídas, a interessada se insurgiu quanto à consideração, pela Diort/Demac, como provisão para devedores duvidosos de tais valores. No entanto, em várias passagens, a manifestação de inconformidade deixou claro que esses montantes estavam sendo contestados por outras companhias telefônicas, suas devedoras, razão pela qual não teriam eles ingressados em suas contas. E, relativamente ao Lucro de Exploração, as razões de inconformidade amparam-se em mero entendimento do CARF, cujas decisões não vinculam esta DRJ. Não merece reproche, assim, o trabalho fiscal neste aspecto.*

Cientificada da decisão de primeira instância em 12/06/2013 (fl. 1814/1815), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 12/07/2013 (fls. 1817/1851).

Reitera a arguição de homologação tácita da compensação, em razão da nulidade do despacho decisório anterior, na medida em que *este CARF concluiu pela invalidade dos motivos apontados pelo primeiro despacho decisório para não homologar as compensações, o que consiste na anulação do mesmo. Cita doutrina e assevera que a anulação do despacho decisório originário pelo Tribunal Administrativo restabelece o status quo ante, ou seja, para todos os efeitos legais, é como se nunca tivesse sido proferido o primeiro despacho, anulado pelo CARF.*

Reporta-se a outro excerto doutrinário para adotar conceito de anulação nos casos de vício de motivação do ato, correspondente a *fundamentos jurídicos inadequados para denegação do pleito do contribuinte. Cita julgados administrativos, anota que a legislação não prevê qualquer possibilidade de suspensão ou reinício da fluência do prazo decadencial de que dispõe o Fisco para analisar as compensações e conclui que somente despacho decisório válido interrompe o prazo de homologação tácita.*

Ressalta que, embora o *CARF tenha deixado consignado que “Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da*

restituição/compensação restringe-se a aspectos preliminares” não há como se admitir que o Fisco analise em 2013 compensações transmitidas validamente em 2005. Transcreve ementa de decisão da DRJ/RJO em favor da homologação tácita depois de transcorridos 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP cujo despacho decisório inicial foi anulado, bem como acórdão desta Turma de Julgamento em favor da nulidade de despacho decisório por deficiência na fundamentação.

Afirma a inequívoca natureza de despacho decisório do ato administrativo de 2013 que não homologou a compensação por novos fundamentos, discordando da interpretação exteriorizada pela autoridade julgadora de 1ª instância, até porque o ato invoca a competência expressa nos arts. 75 e 76 da Instrução Normativa RFB nº 1300/2012 para tanto. Assim, pede o reconhecimento da homologação tácita da compensação declarada em 2005 e analisada apenas em 2013.

Acrescenta, porém, que se o despacho decisório não foi proferido pelo Delegado da Receita Federal do Brasil, como apontado na decisão recorrida, deve ser declarado nulo o ato lavrado por autoridade incompetente.

Invoca o art. 146 do CTN para firmar que, depois de expedido o despacho decisório, *a análise da validade da compensação fica restrita à fundamentação utilizada no despacho decisório*, sendo vedado ao Fisco adotar novos critérios jurídicos após o momento processual oportuno. Transcreve doutrina e defende a aplicação dos argumentos dirigidos a lançamento também ao despacho decisório emitido *com a finalidade de autorizar a cobrança de tributos compensados pela Recorrente*, correspondente a um *lançamento de ofício com o “sinal trocado”*. Reporta-se ao princípio da segurança jurídica na forma da doutrina que cita, concluindo que *o erro de direito não autoriza a revisão do lançamento tributário ou do despacho decisório que não homologa a compensação. Caso se constate vício na fundamentação de tais atos administrativos, a consequência deve ser o cancelamento da exigência fiscal ou o deferimento do pleito de compensação*. Finaliza citando ementa de decisão judicial em favor de seu entendimento.

No mérito, reporta-se às justificativas para redução da estimativa de IRPJ devida em dezembro/2004 de R\$ 86.729.499,25 para R\$ 44.637.246,90, inicialmente esclarecendo os motivos para exclusão de receitas anteriormente adicionadas no valor de R\$ 202.321.051,30, discorrendo sobre *a interconexão de redes* resultante de chamadas de longa distância, envolvendo a operadora de rede de longa distância, bem como as operadoras que disponibilizam a infraestrutura de origem e de destino da ligação, dentre as quais apenas a primeira recebe o valor da ligação, e repassa às duas últimas o valor correspondente ao uso da infraestrutura de redes.

Esclarece que ao final de cada período de apuração reconhecia contabilmente a receita a receber em razão de *cessão dos meios de rede para encaminhamento das chamadas para outras operadoras*, emitindo Documento de Declaração de Tráfego – DETRAF em face da outra operadora. Todavia, a complexidade dos cálculos freqüentemente resulta em divergências em relação aos valores devidos, e a contestação destes resulta em anulação da receita por meio de uma conta retificadora de receita, cujo valor é adicionado ao lucro real *até que o processo de contestação seja definitivamente concluído entre as operadoras*.

Diante deste contexto, inexistente violação ao regime de competência, bem como são inaplicáveis as regras de PDD, porque não se trata de inadimplemento, mas sim de estorno de receita. Argumenta que, segundo as normas contábeis, *as receitas só devem ser*

reconhecidas para fins contábeis quando haja fundada certeza na sua existência e mensuração, ao passo que os cálculos em questão são passíveis de erro, não podendo ser causa de aumento do lucro, submetendo-se a ajustes ante a grande possibilidade de incorreção nos cálculos. Assim, as outras companhias telefônicas não eram “devedoras” da Recorrente, pois ainda não havia dívida líquida, certa e vencida até o julgamento das contestações.

Se, como entendeu a autoridade fiscal, a apuração do IRPJ nos anos-calendário 2002 e 2003 fosse retificada para tais ajustes, a incidência de juros seria prejudicial ao Fisco. Por sua vez, o art. 273 do RIR/99 somente autoriza lançamento de ofício nos casos em que a inobservância do regime de competência resulta em postergação do imposto ou redução indevida do lucro real. E no presente caso houve antecipação do pagamento do imposto, equivalente à contabilização posterior de custo ou dedução.

Quanto à prova das exclusões, diz que *em dezembro/2004, após as discussões técnicas entre as empresas, foram consideradas procedentes parte das contestações apresentadas, concluindo que o valor de R\$ 202.321.051,30 efetivamente foi faturado a maior.* A exclusão deste valor está demonstrada no LALUR à fl. 1380, e quadro demonstrativo identifica os valores adicionados ao LALUR e o saldo das respectivas contas contábeis de interconexão contestada. Reportando-se a registros na Parte B do LALUR, indica que do total de adições no valor de R\$ 322.352.345,16, ainda restaria saldo de R\$ 120.031.293,86 a excluir.

Por sua vez, a escrituração contábil e fiscal juntada às fls. 909/1668 comprovaria os lançamentos registrados no LALUR, e seria *mais do que suficiente para demonstrar a origem da redução do lucro tributável em dezembro/2004.* Aduz que a decisão recorrida expõe recusa genérica aos documentos, e *parece se esquivar da sua análise, desqualificando-s sob a frágil e insustentável alegação de que teriam sido apresentados apenas extratos gerados pelo seu sistema de gestão, desprovidos de qualquer valor para os fins exigidos pela legislação fiscal e comercial.* Diz que *a documentação apresentada reflete com exatidão as partidas registradas no livro razão da Requerente, escriturado em sistema de processamento eletrônico de dados denominado SAP, e que esta impressão sequer é exigida pelos atos normativos.*

Observa que a DRJ entendeu dispensável a perícia porque os elementos necessários para a solução do litígio já estariam nos autos e que a apresentação dos extratos do SAP busca facilitar o trabalho fiscal, vez que a análise do Livro Diário é impraticável conforme amostragem que junta ao recurso voluntário. Finaliza destacando que *listou em tabelas acima as páginas do LALUR 2002 e 2003 em que se encontram as adições de receitas contestadas, e no LALUR 2004 as exclusões (bem como o controle na Parte B).*

Com referência à alteração do incentivo fiscal do Lucro da Exploração, demonstrou que ela decorreu exclusivamente da emissão do Laudo Constitutivo nº 0111/2002 para sua filial no Espírito Santo e, *conseqüentemente, a inclusão das respectivas receitas no cálculo de receitas incentivadas.* Reporta-se à jurisprudência administrativa no sentido de que *a apresentação de pedido de reconhecimento do direito à redução do IRPJ não é requisito para fruição do benefício,* e conclui que a decisão recorrida apenas manifesta inconformidade com a jurisprudência deste Conselho.

Por fim, quanto aos questionamentos acerca da retificação de DIPJ que anulou a estimativa devida em dezembro/2004, argumenta que o indébito daí decorrente não foi utilizado nesta compensação, de modo que *sua argüição é impertinente.*

Processo nº 10768.720180/2007-14
Resolução nº **1101-000.121**

S1-C1T1
Fl. 10

Pede, assim, que seja dado provimento ao recurso voluntário para homologar a compensação declarada ou, então, seja declarada a nulidade do despacho decisório porque proferido por autoridade incompetente.

CÓPIA

VOTO

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente argúi a homologação tácita da compensação em razão da nulidade do despacho decisório anterior. Em seu entendimento, o fato de esta Turma de Julgamento ter concluído pela *invalidade dos motivos apontados pelo primeiro despacho decisório para não homologar as compensações* representaria a anulação do mesmo.

Como bem observa a recorrente, esta Turma de Julgamento, acolhendo proposta de voto apresentada por esta Relatora, já declarou a nulidade de despachos decisórios por vícios de motivação. Neste sentido, o Acórdão nº 1101-000.882 restou assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

DESPACHO DECISÓRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. OMISSÃO DOS MOTIVOS PARA NÃO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. NULIDADE.

É nulo o despacho decisório que omite os motivos do não-reconhecimento do direito creditório.

A não homologação, naquele caso, resultou da falta de comprovação de *parcelas de composição do crédito* correspondente a saldo negativo de IRPJ, na medida em que retenções na fonte não haviam sido comprovadas ou apenas comprovadas parcialmente. A ausência de qualquer esclarecimento fundamentando estas constatações restou patente quando, no julgamento de 1ª instância, foram demonstrados, na decisão recorrida, os procedimentos que teriam sido adotados para as correspondentes glosas. De toda sorte, as evidências assim reunidas ainda se mostravam inferências promovidas pela autoridade julgadora de 1ª instância, em face das quais esta Relatora assim se manifestou:

De toda sorte, resta patente que a autoridade julgadora de 1ª instância somente conseguiu apreciar as razões de defesa da contribuinte porque dispunha de acesso aos sistemas informatizados da Receita Federal, de modo a agregar conteúdo às justificativas apresentadas no despacho decisório. Em conseqüência, somente ao tomar ciência desta decisão em 27/02/2012, a contribuinte pôde se defender plenamente dos motivos agregados ao despacho decisório como justificativas para não-homologação das compensações declaradas de 14/01/2004 a 20/10/2006.

É certo que relativamente aos efeitos da não homologação, ou indeferimento, da compensação veiculada no processo administrativo nº 13708.001134/2003-83, possivelmente a contribuinte tivera ciência das razões para aquele ato, de modo que poderia inferir as razões para a confirmação parcial da estimativa utilizada na composição do saldo negativo. Todavia, a ausência desta justificativa expressa no despacho decisório impede a apreciação, pela autoridade julgadora, das razões de defesa da contribuinte. De fato, não é possível dar ou deixar de dar razão à recorrente no suposto de que fosse aquele o motivo para a glosa da estimativa na determinação do saldo negativo.

Diante deste contexto, clara está a nulidade do despacho decisório de não-homologação das compensações, resultante da omissão das razões de convencimento daquele ato, consoante lecionam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez in Processo Administrativo Fiscal Comentado (p. 414, Editora Dialética, São Paulo, 2002):

A motivação do ato deve observar os princípios da congruência e da presunção racional do julgador. Ou seja, a decisão deve harmonizar-se com a fundamentação, de sorte a estabelecer-se, entre elas, um liame de lógica formal do tipo premissa/conseqüência e, ainda, não deve refletir apenas a convicção do julgador, mas ser premissa necessária à conclusão a que se chega, apta ao convencimento de terceiros. Assim, além de a autoridade administrativa apresentar as razões de fato e de direito que a levaram para determinada conclusão, também deve demonstrar o nexo causal existente entre elas. Destarte, a omissão das razões de convencimento, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas (carência de motivação intrínseca) e a omissão de fato decisivo para o juízo (carência de motivação extrínseca), caracterizam falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.

O resultado desta omissão é o cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, que não tem a oportunidade de discutir adequadamente o mérito de seu crédito nas duas esferas do contencioso administrativo. Daí a nulidade prevista no Decreto nº 70.235/72:

Art 59. São nulos:

I - Os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Considerando que a nulidade afeta o ato que impediria a homologação tácita das compensações, impõe-se reconhecer que nesta data não é mais possível erigir qualquer questionamento contra as compensações aqui apreciadas. Inócuo, assim, declarar a nulidade, apenas, da decisão recorrida, com vistas a restabelecer-se integralmente o direito de defesa da contribuinte a partir da exposição dos motivos que poderiam ter fundamentado a não-homologação das compensações.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para afastar o ato de não-homologação questionado.

Nestes termos, os vícios que conduzem à nulidade do ato decisório são, apenas, aqueles que resultam em cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo. Naquele caso, a omissão das razões de convencimento da autoridade administrativa que produziu o ato de não-homologação impediu que o sujeito passivo de defendesse das glosas de deduções computadas na composição do saldo negativo utilizado em compensação.

Naquela mesma sessão de julgamento também foi exarado o Acórdão nº 1101-000.883, declarando a nulidade de despacho decisório de não homologação, também por omissão dos motivos de não reconhecimento do direito creditório, nos mesmos termos acima expostos. Todavia, referido acórdão foi embargado pela Procuradoria da Fazenda Nacional em razão de obscuridade, requerendo esclarecimentos acerca do motivo pelo qual a Turma não considerou, como causa interruptiva do prazo previsto no citado dispositivo legal, o despacho decisório emitido em 04/05/2011, que não homologou as DCOMPs apresentadas.

Para suprir o vício apontando, os embargos foram acolhidos, assim expondo esta Relatora no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.933:

Assim, ante a omissão das razões de convencimento daquele ato, declarou-se a nulidade do despacho decisório de não-homologação das compensações, com fundamento no art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, dado o cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, que não teve a oportunidade de discutir adequadamente o mérito de seu crédito nas duas esferas do contencioso administrativo.

Neste ponto, esta Relatora entendeu pertinente esclarecer que a declaração de nulidade do despacho decisório se impunha por não ser mais possível reparar os efeitos do cerceamento ao direito de defesa mediante declaração de nulidade, apenas, da decisão recorrida, de modo a facultar nova defesa à interessada a partir da exposição dos motivos que poderiam ter fundamentado a não-homologação das compensações. E isto porque na data do julgamento do recurso voluntário (11/04/2013), já havia transcorrido o prazo previsto para formulação do ato de não-homologação das compensações, consoante dispõe a Lei nº 9.430/96, na redação que lhe foi dada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 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. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]§ 5º **O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.** (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...]§ 7º Não homologada a compensação, **a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou,** o pagamento dos débitos indevidamente compensados. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...] (negrejou-se)

Nestes termos, a compensação declarada à Receita Federal extingue o crédito tributário. Esta extinção somente deixa de existir se a autoridade competente edita o ato de não-homologação da compensação em até 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP. Transcorrido este prazo sem a manifestação da autoridade competente, o crédito tributário está definitivamente extinto pela compensação.

Contudo, para desfazer o efeito extintivo da DCOMP, o ato de não-homologação deve ser válido, ou ao menos passível de convalidação. E requisito essencial de validade dos despachos ou decisões administrativas – modalidade na qual se inclui o ato de não-homologação – é a sua elaboração sem cerceamento ao direito de defesa do interessado, ou seja, com exposição dos motivos que sustentam o ato, como bem exposto por Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez in Processo Administrativo Fiscal Comentado (p. 414, Editora Dialética, São Paulo, 2002), no excerto doutrinário transcrito no acórdão embargado:

A motivação do ato deve observar os princípios da congruência e da presunção racional do julgador. Ou seja, a decisão deve harmonizar-se com a fundamentação, de sorte a estabelecer-se, entre elas, um liame de lógica formal do tipo premissa/conseqüência e, ainda, não deve refletir apenas a convicção do julgador, mas ser premissa necessária à conclusão a que se chega, apta ao convencimento de terceiros. Assim, além de a autoridade administrativa apresentar as razões de fato e de direito que a levaram para determinada conclusão, também deve demonstrar o nexo causal existente entre elas. Destarte, a omissão das razões de convencimento, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas (carência de motivação intrínseca) e a omissão de fato decisivo para o juízo (carência de motivação extrínseca), caracterizam falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.

E, caso não se admita a classificação do ato de não-homologação como despacho ou decisão na forma do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, importa ter em conta que sua subsistência como ato administrativo de qualquer espécie dependeria, necessariamente, de motivação nos termos da Lei nº 9.784/99:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

[...]

Nestes termos, a motivação deve ser explícita, clara e congruente para sustentar a afirmação de inexistência do direito creditório apontado pelo sujeito passivo na DCOMP. Isto porque, se assim não fosse, bastaria à autoridade administrativa iniciar os trabalhos de análise da compensação, e apontar algum vício aparente, para se desincumbir do ônus que o legislador lhe impôs de declarar a inadmissibilidade da compensação no prazo legal.

Por certo há despachos decisórios que, mesmo não abordando por completo o mérito da compensação, prestam-se como causa interruptiva do prazo legal de não-homologação. É o caso, por exemplo, das análises que se restringem a aspectos preliminares da compensação, como legitimidade, prescrição ou possibilidade do pedido. O mesmo se diga em relação aos atos de não-homologação decorrentes da impossibilidade de análise do direito creditório por falta de colaboração do sujeito passivo que tem o dever de guarda da documentação de suporte do crédito tributário. E também os atos de não-homologação que se fundam em expressos indícios consistentes e convergentes acerca da inexistência do direito creditório. Contudo, em tais circunstâncias há ato válido, devidamente motivado, que permite a defesa pelo interessado, e assim impede a homologação tácita da compensação pelo transcurso do prazo legal. Em tais condições, novas análises pela autoridade administrativa são possíveis durante o contencioso administrativo, de modo a solucionar dúvidas decorrentes da defesa que o sujeito passivo pode validamente produzir.

Mas, se aqueles óbices preliminares não são opostos, e a análise da compensação centra-se na própria existência do direito creditório, a não-homologação somente existe, como ato administrativo, quando expressa motivos que a sustentem. A existência formal do ato, praticado por autoridade competente e cientificado ao sujeito passivo, de nada vale quando o seu conteúdo não reúne razões compreensíveis para a não-homologação da compensação. Haveria burla ao prazo legal de não-homologação das compensações caso se admitisse irrestritamente que novas análises fossem exteriorizadas pela autoridade administrativa durante o contencioso administrativo, ou a partir da declaração de nulidade do despacho decisório.

No presente caso, a análise material do direito creditório possivelmente foi realizada, mas como não foi exteriorizada por completo no ato administrativo cientificado ao sujeito passivo, ela não integrou sua motivação em tempo hábil. Ou seja, motivos existem, mas eles não integram o ato administrativo em debate. Trata-se de um vício à primeira vista formal – na formatação do ato –, mas que repercute no próprio conteúdo do ato administrativo cientificado ao sujeito passivo, e assim revela seus reais contornos de vício material, que somente poderia ser convalidado se o Fisco ainda dispusesse de tempo para não-homologação das compensações.

Por sua vez, a DCOMP transmitida mais recentemente pelo sujeito passivo data de 03/12/2007, e o prazo para sua não-homologação expirou em 03/12/2012. Logo, em 11/04/2013, quando apreciado o recurso voluntário, nada mais poderia ser feito para suprir o vício de motivação constatado no despacho decisório que motivou o presente litígio. Como referido despacho decisório não reunia os requisitos de validade para caracterizar-se como causa interruptiva do prazo legal de não-homologação, pertinente foi a declaração de sua nulidade no voto condutor do acórdão embargado.

Por estas razões, o presente voto é no sentido de ACOLHER os embargos de declaração, para suprir a omissão apontada, mas sem lhes dar efeitos infringentes, subsistindo o provimento dado ao recurso voluntário. (negrejou-se)

No presente caso, o primeiro despacho decisório resultou de análises preliminares da compensação, das quais resultou a conclusão de que não seria possível a formação de qualquer indébito a partir de um recolhimento a título de estimativa. A motivação, neste contexto, foi válida e coerente com as conseqüências dela decorrentes, permitindo à contribuinte compreender as razões da não homologação e manifestar sua defesa contra o ato decisório que lhe foi cientificado.

Evidente, portanto, que a anterior decisão desta Turma, ao acolher as alegações da recorrente e afastar a motivação exposta pela autoridade administrativa competente, não está declarando a nulidade do despacho decisório anteriormente editado. Se assim fosse, todas as decisões favoráveis aos sujeitos passivos, no âmbito do contencioso administrativo, resultariam em nulidade dos atos decisórios contestados. A nulidade somente se verifica quando o ato administrativo é inválido para produzir qualquer efeito, em razão da inobservância dos requisitos essenciais para sua conformação regular.

Destaque-se, inclusive, que o voto de lavra desta Relatora, condutor do Acórdão nº 1101-00.329 proferido nestes autos, assim antecipou a abordagem da questão agora posta pela recorrente:

E isto porque, ao contrário do que parece pretender a recorrente, o fato de o único fundamento da decisão ser a impossibilidade de aproveitamento de indébitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permite concluir pela integridade da formação do crédito. A autoridade administrativa centrou sua decisão em aspecto preliminar, qual seja, a possibilidade do pedido, e assim não analisou a efetiva

existência do crédito. Superada esta preliminar, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Registro, inclusive, o entendimento expresso pela maioria desta Turma Ordinária, no sentido de que, enquanto a contribuinte não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve-lhe ser facultada nova manifestação de inconformidade, possibilitando-lhe a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento.

Significa dizer que o primeiro ato de não homologação foi válido, mas superada a preliminar que o justificou a homologação da compensação fica dependente da análise do direito creditório utilizado pelo sujeito passivo, subsistindo o litígio administrativo em torno da compensação até que a autoridade administrativa dê continuidade na análise de mérito e, caso constate aspectos em desfavor do sujeito passivo, permita-lhe produzir a competente defesa nas duas instâncias administrativas de julgamento.

Como bem observado na decisão recorrida, se a Turma Julgadora pretendesse declarar a nulidade do despacho decisório inicialmente produzido nestes autos, outra deveria ter sido a condução do julgado:

É cediço que, sempre que declarada a nulidade do ato, a autoridade julgadora expressamente manifesta o fato, apontando os atos inquinados e determinando as providências necessárias à regularização do feito. Este é o comando que se extrai do art. 59, § 2º, do PAF, bem como do caput do art. 249 do CPC:

PAF, art. 59, § 2.º. Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

CPC, art. 249. O juiz, ao pronunciar a nulidade, declarará que atos são atingidos, ordenando as providências necessárias, a fim de que sejam repetidos, ou retificados.

No caso em tela, o colegiado de instância superior houve por bem limitar-se a “reconhecer a possibilidade de formação de indébitos em recolhimentos por estimativa, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela autoridade preparadora”. Fez, assim, incidir a hipótese consignada no § 1º do já transcrito artigo do CPC, que assim estabelece:

CPC, art. 249. § 1.º O ato não se repetirá nem se lhe suprirá a falta quando não prejudicar a parte.

Ou seja, a impossibilidade de formação de indébitos em recolhimentos por estimativa – locus do prejuízo para a interessada no despacho decisório – foi, de plano, afastada pelo CARF, restando ao E. Conselho, por conseguinte, determinar o avanço da análise do caso, sem que se fizesse necessário, tanto que não feito, pronunciar a nulidade do despacho decisório.

Impróprio, também, afirmar nulo o ato decisório porque nele estão veiculados *fundamentos jurídicos inadequados para denegação do pleito do contribuinte*. A mencionada “inadequação” deve ser avaliada sob a ótica do direito de defesa do sujeito passivo, de modo que uma motivação, mesmo inadequada, não resultará em nulidade do ato se sua exposição **permitir ao sujeito passivo se defender regularmente**.

Quanto à ausência de previsão legal para *suspensão ou reinício da fluência do prazo decadencial de que dispõe o Fisco para analisar as compensações*, cumpre esclarecer que a lei apenas fixa prazo para a não-homologação da compensação, e mantém os débitos compensados com exigibilidade suspensa até que o contencioso administrativo decida sobre a sua homologação. O mencionado prazo foi observado, editando-se o primeiro ato de não homologação válido e, assim, hábil a impedir a homologação tácita da compensação. A partir daí, a extinção definitiva do crédito tributário objeto de compensação somente poderá se verificar por homologação expressa, quer pela autoridade administrativa que venha a reconhecer o direito creditório utilizado em compensação, quer pela autoridade julgadora que assim declare. Neste interregno, o crédito tributário permanece com exigibilidade suspensa, e ao final do contencioso administrativo poderá ser extinto pela mencionada homologação expressa, ou restabelecido para cobrança, em razão de decisão desfavorável ao sujeito passivo.

Logo, não têm lugar, aqui, as referências trazidas pela recorrente acerca da homologação tácita de compensações depois de transcorridos 5 (cinco) anos da apresentação da DCOMP, porque concernentes a decisões que declararam a nulidade do despacho decisório que pretendeu não homologá-las, circunstância ausente nestes autos.

Mais à frente, a recorrente invoca o disposto no art. 146 do CTN, e doutrina acerca do tema, para opor-se à adoção de *novos critérios jurídicos após o momento processual oportuno*. Assevera que *o CARF verificou a existência de erro de direito no despacho decisório anterior – impossibilidade de compensação de pagamento a maior de estimativas antes do encerramento do ano-calendário – o que não autoriza a revisão do ato administrativo pela DRF*.

Como já dito, a análise da compensação foi interrompida em aspectos preliminares, e o primeiro ato de não homologação restou validamente motivado pelas constatações nele expostas. Esta preliminar foi superada durante o contencioso administrativo, e o julgamento acerca desta matéria tornou-se definitivo no âmbito administrativo. Assim, apenas em relação a este aspecto preliminar a autoridade administrativa está impedida de deduzir outros critérios jurídicos para sustentá-la. Admitida a possibilidade de compensação de indébito resultante de pagamento a maior de estimativas antes do encerramento do ano-calendário, a autoridade administrativa pode retomar as análises antes interrompidas, manifestando-se pela primeira vez a respeito do mérito da compensação, o que não caracteriza a revisão aventada pela recorrente.

Tem razão a recorrente quando discorre sobre a impossibilidade de alteração de critério jurídico do lançamento, especialmente porque o Decreto nº 7.574/2011 assim orienta:

Art.41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º, com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

- a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou*
b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. (negrejou-se)

Os limites assim fixados para o lançamento complementar implicitamente vedam a alteração da interpretação jurídica acerca de fatos que já eram de conhecimento da autoridade lançadora.

Já no âmbito do processo decisório da compensação, a autoridade administrativa dispõe de um prazo decadencial para se manifestar e evitar a homologação tácita prevista na lei. Por sua vez, inexistente qualquer vedação à fundamentação do ato de não homologação em aspectos preliminares, de modo que a contribuinte permanece sujeita a verificações acerca de seu indébito enquanto esta análise não for realizada, ou restar dispensada por decisão administrativa que, definitivamente, acolha a preliminar suscitada pela autoridade administrativa como impeditiva da compensação.

Somente se a autoridade administrativa supera as preliminares, e esgota sua competência manifestando-se acerca do mérito da compensação, é possível cogitar da adoção de critérios jurídicos, implícitos ou explícitos, não mais passíveis de alteração. Já no presente caso, sendo a primeira vez que a autoridade administrativa se manifesta acerca do mérito do direito creditório, não se verifica qualquer alteração de critério jurídico, mas apenas o regular desenvolvimento do procedimento de análise da compensação, dentro da dialética processual no âmbito administrativo.

Por todo o exposto, o presente voto é no sentido de REJEITAR a preliminar de homologação tácita das compensações aqui veiculadas.

Prosseguindo, a recorrente afirma a *inequívoca natureza de despacho decisório do ato administrativo de 2013 que não homologou a compensação por novos fundamentos*, discordando da interpretação exteriorizada pela autoridade julgadora de 1ª instância, e inclusive suscitando a nulidade do despacho decisório proferido, caso ele tenha sido lavrado por autoridade incompetente.

Disse a autoridade julgadora de 1ª instância:

Não por acaso, para cumprir a decisão de segunda instância, a autoridade preparadora não precisou se valer de novo despacho decisório, documento que – necessariamente da lavra do titular da Unidade da circunscrição do sujeito passivo – decide, sempre com base em parecer conclusivo emitido por AFRFB, pela homologação ou não da compensação revisada. Tal procedimento foi realizado somente quando da análise inicial. Para a complementação da análise determinada pelo acórdão CARF, bastou a emissão de novo parecer, que entendo como instrumento meramente complementar ao primeiro.

Não procede a argumentação assim exposta. A análise do mérito da compensação, depois de superada a preliminar de possibilidade da compensação, é ato decisório que deve observar os requisitos legais e normativos para sua produção. Ainda que complementar, referido ato somente pode ser praticado por autoridade competente.

Por sua vez, o Decreto nº 7.574/2011 assim regulamenta a matéria:

Art.112.A autoridade administrativa competente para promover a homologação da compensação declarada será definida em ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, §§ 2º e 7º).

E a Instrução Normativa RFB nº 1300/2012, à época, assim dispunha:

Art. 75. *A autoridade da RFB competente para decidir sobre a compensação é o titular da DRF, da Derat, da Demac/RJ ou da Deinf que, à data do despacho decisório, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.*

§1º Tratando-se de compensação de crédito relativo a tributo incidente sobre operação de comércio exterior, será competente para reconhecer o direito creditório do sujeito passivo, para fins do disposto no caput, a autoridade a que se refere o caput ou o § 1º do art. 70.

§2º A homologação de compensação de crédito do IPI com débito relativo aos tributos administrados pela RFB será promovida pelo titular da DRF, da Derat ou da Demac/RJ que, à data da homologação, tenha jurisdição sobre o domicílio tributário do estabelecimento da pessoa jurídica que apurou os referidos créditos.

§3º A homologação de compensação de crédito relativo ao ITR com débito relativo aos tributos administrados pela RFB será promovida pelo titular da DRF, da Derat, da Demac/RJ ou da Deinf em cuja jurisdição territorial estiver localizado o imóvel.

§4º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º aplica-se inclusive à compensação de débito relativo ao ITR.

§5º O AFRFB que, em procedimento de fiscalização, verificar que o sujeito passivo promoveu compensação indevida de débitos relativos aos tributos administrados pela RFB deverá imediatamente representar à autoridade da RFB competente para proceder à análise da compensação. (negrejou-se)

Por sua vez, o despacho decisório em discussão foi editado por Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil lotada na DIORT/DEMAC/RJO, que assim explicitou sua competência para decidir a matéria:

Diante de todo o acima exposto, com fundamento nas informações contidas nos autos e nos sistemas informatizados da RFB, considerando-se que a certeza e a liquidez do crédito constituem requisito indispensável para a restituição/compensação, em

obediência ao disposto no artigo 170 da Lei no. 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, e, tudo mais que do processo consta; no uso da competência do artigo 229, parágrafo 3º, inciso VI, do Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista a delegação de competência disposta no artigo 6º da Portaria DEMAC/RJO nº 63, de 18/07/2012, publicada no D.O.U. de 20/07/2012, em consonância com o que dispõem os artigos 75 e 76 da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, DECIDO: (negrejou-se)

Por sua vez, às fls. 33/34 da Seção 1 do Diário Oficial da União nº 140, publicado em 20 de julho de 2012, consta o que segue:

7ª REGIÃO FISCAL

*DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE MAIORES
CONTRIBUENTES NO RIO DE JANEIRO*

PORTARIA No- 63, DE 18 DE JULHO DE 2012

O DELEGADO DA DELEGACIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL DE MAIORES CONTRIBUENTES NO RIO DE JANEIRO, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelos artigos 302 e 314 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, publicada no DOU de 17 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto nos artigos 11 e 12 do Decreto-Lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967, regulamentado pelo Decreto nº 83.937, de 6 de setembro de 1979, com as alterações do Decreto nº 86.377, de 17 de setembro de 1981, resolve:

[...]

Art. 5º Delegar Competência aos Auditores-Fiscais Chefes das Equipes de Arrecadação e Cobrança da Diort e, em suas faltas ou impedimentos, ao substituto eventual, para:

I - reconhecer direito creditório decorrente de pedido de restituição, ressarcimento e de declaração de compensação, bem assim homologar compensação de créditos tributários, se for o caso, em processo administrativo relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujo valor histórico creditício a restituir e a compensar encerrem a importância igual ou inferior a R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais);

[...]

Art. 6º Delegar Competência aos Auditores-Fiscais em exercício na Diort para:

I - reconhecer direito creditório decorrente de pedido de restituição, ressarcimento e de declaração de compensação, bem assim homologar compensação de créditos tributários, se for o caso, em processo administrativo relativo a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, cujo valor histórico creditício a restituir e a compensar encerrem a importância igual ou inferior a R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);

[...]

V - decidir sobre restituição, compensação ou ressarcimento quando o pedido for considerado não formulado ou a compensação considerada não declarada ou ainda quando a compensação for totalmente não homologada. (negrejou-se)

Nestes termos, qualquer Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil em exercício na DIORT/DEMAC/RJ poderia não-homologar compensação, independentemente do direito creditório em litígio, o que evidencia a competência da autoridade que produziu o despacho decisório aqui em debate.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR a arguição de nulidade do despacho decisório de fls. 1684/1690, sob a alegação de incompetência da autoridade que o exarou.

No mérito, constata-se nos autos que, intimada a justificar a redução da estimativa devida em dezembro/2004 de R\$ 86.729.499,25 para R\$ 44.637.246,90 (fl. 704/705), depois de pedir prorrogação de prazo para atendimento e ser por duas vezes reintimada (fls. 709/851), a contribuinte apresentou os esclarecimentos de fls. 857/908 nos quais destaca-se a informação de que o crédito *não decorre de alterações no resultado contábil da Companhia*, mas sim de aproveitamento de benefício fiscal de Lucro da Exploração e exclusões de perdas antes adicionadas, compensadas com a adição de multas indedutíveis (fls. 857/908).

No que tange à exclusão de perdas antes adicionadas, a contribuinte apresentou cópias do LALUR e consolidou os ajustes no seguinte quadro demonstrativo:

Página LALUR	Parte B	Baixas	Saldo Remanescente
Pág: 57	46.315.351,34	46.315.351,34	-
Pág: 70	19.009.599,72	19.009.599,72	-
Pág: 73	25.676.670,94	25.676.670,94	-
Pág: 74	65.218.668,62	65.218.668,62	-
Pág: 75	27.380.357,83	27.380.357,83	-
Pág: 76	14.659.755,05	14.659.755,05	-
Pág: 77	13.053.180,03	4.060.647,80	8.992.532,23
Pág: 81	(3.398.461,52)		- 3.398.461,52
Pág: 82	(4.686.246,05)		- 4.686.246,05
Pág: 79	73.313.005,10		73.313.005,10
Pág: 80	45.810.464,10		45.810.464,10
	322.352.345,16	202.321.051,30	120.031.293,86

Indicou, assim, a exclusão de R\$ 202.321.051,30, vinculada às adições anteriores que totalizaram R\$ 322.352.345,16, como justificativa para a redução da base de cálculo estimada de dezembro/2014. E, à semelhança do que dito em recurso voluntário, desenvolveu argumentação para justificar o reconhecimento de receitas, posteriormente questionadas pela operadora de rede de longa distância, ensejando o registro correspondente em conta retificadora de receita, associada à correspondente adição ao lucro real *até que o processo de contestação seja definitivamente concluído entre as operadoras*.

A autoridade fiscal firmou o entendimento de que tais exclusões, em verdade, corresponderiam a ajustes de exercícios anteriores, e assim não poderiam alterar a apuração de dezembro/2004. Todavia, a recorrente alega que os ajustes dependeriam da conclusão definitiva do processo de contestação, fato que, se comprovado, poderia justificar o registro postergado dos efeitos da perda, na medida em que seu provisionamento seria indedutível para fins de apuração do lucro real.

Ainda, restou consignado no despacho decisório que as adições passadas de tais perdas teriam sido registradas como provisão para devedores duvidosos, porém o registro mencionado como exemplo, no valor de R\$ 46.315.351,34 (fl. 1049), está descrito no LALUR como “Provisão para Perdas no Contas Receber”, histórico compatível com a retificação de receitas que a contribuinte alega ter contabilizado e adicionado ao lucro real *até que o processo de contestação seja definitivamente concluído entre as operadoras*. Aliás, observa-se que na mesma demonstração do lucro real há o registro, algumas linhas acima, da adição de provisão para devedores duvidosos, motivador de adição no valor de R\$ 445.914.250,20.

Assim, a admissibilidade das exclusões promovidas pela contribuinte na apuração de dezembro/2004 depende da comprovação de que o *processo de contestação* iniciado com a operadora de longa distância estivesse *definitivamente concluído*, tornando-se definitiva a perda de receita inicialmente provisionada e adicionada ao lucro real. Ou seja, não basta a contribuinte demonstrar que as exclusões promovidas em dezembro/2004 são inferiores à soma das adições anteriores. É indispensável a prova de que o valor excluído é composto por perdas se tornaram definitivas até dezembro/2004.

Equívocada, portanto, a alegação de que a comprovação dos lançamentos registrados no LALUR seria *mais do que suficiente para demonstrar a origem da redução do lucro tributável em dezembro/2004*. A exclusão deve estar vinculada a perdas efetivas, sob pena de os valores em discussão ainda se caracterizarem como provisão e permanecerem indedutíveis.

No que tange à alteração do Lucro da Exploração, a contribuinte juntou à resposta da intimação fiscal demonstrativo da apuração do lucro real do ano-calendário 2004, na qual a exclusão correspondente passa de R\$ 79.871.614,82 para R\$ 87.082.683,79 (fls. 924/925), acompanhado de planilha de recálculo do incentivo (fl. 926), com detalhamento das operações por Estado da Federação, a evidenciar a diferença registrada em relação às operações no Estado do Espírito Santo (fl. 927).

A planilha de fl. 927 aponta que a contribuinte não alocou qualquer parcela de receita auferida no Estado do Espírito Santo, no valor de R\$ 667.104.184,00, como beneficiada pelo incentivo do Lucro da Exploração, ao passo que na retificação posteriormente promovida este valor foi dividido nas parcelas de R\$ 281.133.188,00 e R\$ 385.970.996,00, beneficiadas com redução de 25% e 75%, respectivamente. A autoridade fiscal, portanto, não atentou para estas informações quando observou que a contribuinte *não precisou se já estava ou não usufruindo* do incentivo fiscal.

De outro lado, a contribuinte juntou à manifestação de inconformidade o Laudo Constitutivo nº 111/2002, com vigência de 2001 a 2010 (fls. 1775/1779), em favor de sua filial no Espírito Santo, e embora ela não se reporte ao reconhecimento, pela Receita Federal, da redução de IRPJ daí decorrente, necessário se faz questioná-la a respeito, na medida em que o mencionado laudo já existia antes da entrega da DIPJ do ano-calendário 2004, e não é possível compreender porque a retificação dos cálculos somente foi promovida posteriormente.

Assim, para além da possibilidade da atribuição de efeitos retroativos ao ato que ensejou o recálculo, ou da admissibilidade da redução do imposto independentemente de sua existência, conforme a orientação decisória que venha a adotar este Colegiado, necessária se faz a verificação da existência do mencionado ato e a avaliação dos cálculos da redução para determinação da exclusão correspondente ao Lucro da Exploração.

Note-se que tem razão a autoridade julgadora quando consigna que *a questão se revela, antes de tudo, probatória*. Todavia, a adoção de uma nova interpretação dos fatos apresentados pela contribuinte à autoridade fiscal impõe a reabertura da oportunidade de produção desta prova pela contribuinte. De outro lado, também tem a razão a contribuinte quando se opõe à alegação de que os *extratos gerados pelo seu sistema de gestão seriam desprovidos de qualquer valor para os fins exigidos pela legislação fiscal e comercial*. Referidos elementos são um início de prova das operações escrituradas, e para negar-lhes valor autoridade fiscal deve demonstrar que eles não integram a escrituração eletrônica do sujeito passivo.

Ainda, também tem razão a recorrente quando afirma impertinentes os questionamentos formulados pela autoridade julgadora de 1ª instância acerca da retificação de DIPJ que anulou a estimativa devida em dezembro/2004. A autoridade fiscal nada opôs a este respeito, e o indébito daí decorrente, de fato, não foi utilizado nesta compensação.

Por tais razões, considerando a necessidade de prosseguimento das análises fiscais em relação aos pontos acima mencionados, o presente voto é no sentido de CONVERTER o julgamento em diligência para que a contribuinte seja intimada a provar que:

- A exclusão de R\$ 202.321.051,30 computada no lucro real do balancete de suspensão/redução levantado em dezembro/2004 corresponde a perdas de receitas antes provisionadas e vinculadas a processos de contestação que, iniciados com operadoras de longa distância, foram definitivamente concluídos no ano-calendário de 2004; e
- O Laudo Constitutivo nº 111/2002, em favor de sua filial no Espírito Santo, enseja as exclusões nos valores registrados no balancete de suspensão/redução levantado em dezembro/2004, também informando se houve reconhecimento do incentivo de redução de IRPJ pela Receita Federal, juntando o ato correspondente, em caso positivo.

A prova da regularidade dos fatos e valores alegados deverá ser promovida a partir da escrituração contábil e fiscal da contribuinte, a ser submetida a exame da autoridade fiscal competente. Ao final dos trabalhos a autoridade fiscal deve produzir relatório circunstanciado, descrevendo suas análises e conclusões daí resultantes, dele cientificando a interessada, com reabertura de prazo de 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora