



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

Processo n° 10768.906825/2006-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1102-000.856 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 09 de abril de 2013
Matéria Compensação - saldo negativo
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A, INCORPORADORA DA
TELECOMUNICAÇÕES DO PIAUÍ S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

ALEGAÇÕES E PROVAS NÃO SUBMETIDAS AO JULGAMENTO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. PRECLUSÃO.

Não se toma conhecimento dos argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, que não atendam aos requisitos do art. 16 do Decreto n° 70.235/72, mormente no caso em que tais argumentos e provas são apresentados apenas em sede de petição entregue de forma extemporânea, anos após a interposição do recurso voluntário.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

Nos termos da legislação, o fisco dispõe do prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, para homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo, prazo durante o qual poderá efetuar todas as verificações cabíveis com vistas a aferir a certeza e liquidez do crédito alegado. Os artigos 150 e 173 do CTN estabelecem o prazo decadencial aplicável apenas às hipóteses de constituição do crédito tributário pelo lançamento, sendo tais dispositivos inaplicáveis aos processos de restituição e compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de conhecimento da petição apresentada em 28.02.2012, vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho e Francisco Alexandre dos Santos Linhares, que conheciam das

razões da petição, e no mérito, pelo voto de qualidade, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Antonio Carlos Guidoni Filho, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Marcos Vinícius Barros Ottoni. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé.

(assinado digitalmente)

JOÃO OTÁVIO OPPEMANN THOMÉ – Presidente e Redator designado.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO - Relator.

Participaram do julgamento os conselheiros: João Otávio Oppermann Thomé, José Evande Carvalho Araujo, Marcos Vinicius Barros Ottoni, Ricardo Marozzi Gregório, Francisco Alexandre dos Santos Linhares, e Antonio Carlos Guidoni Filho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela 6ª Turma da Delegacia Regional de Julgamentos do Rio de Janeiro (DRJ I/RJ), assim ementado:

“ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2000

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. O prazo de cinco anos para o Fisco verificar a legitimidade de crédito objeto de pedido de restituição e compensação inicia-se na data da formulação do pedido e não na época do fato gerador do crédito pleiteado.

Compensação não Homologada.”

O caso foi assim relatado pelo Colegiado a quo, *verbis*:

“1. No dia 15.09.2003, a interessada, incorporadora da Telecomunicações do Piauí S/A, transmitiu para a Secretaria da Receita Federal (SRF), por meio eletrônico, o "Pedido de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação" — PER/DCOMP (fis. 317) no qual informou que havia compensado o débito da COFINS de agosto de 2003 (R\$ 5.316.124,91) com um crédito de R\$ 3.490.790,54, que é apenas uma parte dos R\$ 3.544.116,03 pagos indevidamente a título de estimativa do IRPJ de setembro de 2000.

2. No relatório da diligência determinada (fis. 43145), o auditor fiscal incumbido da sua realização disse que o valor da base de cálculo do IRPJ de setembro de 2000 foi de R\$ 33.029.315,64.

3. A DIMCO/DERAT/RJ, alicerçada nos documentos de fis. 17142 e no relatório da diligência, elaborou o Parecer Conclusivo no 181/2008 (fis. 69/74), no qual disse, em síntese:

3.1. que o alegado crédito de R\$ 3.490.790,54 provém do recolhimento de R\$ 3.544.116,03 feito mediante DARF (fis. 5, 47 e 48), dos quais R\$ 53.325,50 estão vinculados ao pagamento do débito de IRPJ de setembro à 2000 (fis. 49 e 50), razão pela qual, em princípio, o crédito disponível seria de R\$ 3.490.790,53;

3.2. que, na diligência realizada, constatou-se que a base de cálculo do IRPJ de setembro de 2000 era, em verdade, de R\$ 33.029.315,64 e não de R\$ 19.029.315,64, conforme declarado (fis. 54), valor que implicaria um imposto, até aquele mês, de R\$ 8.239.328,91; que, assim, o cotejo deste valor com o montante das estimativas recolhidas até então (R\$ 7.421.494,56) já demonstraria a inexistência de pagamento maior que o devido e, conseqüentemente, a inexistência do direito creditório pleiteado;

3.3. que, mesmo assim, era necessário verificar se havia crédito decorrente da não-utilização de saldo negativo apurado naquele ano calendário;

3.4. que, com essa finalidade, observou que consta, na linha 16 da ficha 12A da DIPJ do ano calendário de 2000, o pagamento de IRPJ mensal por estimativa de R\$ 6.395.525,09 (fis. 56);

3.5. que, no entanto, a soma dos recolhimentos mensais do IRPJ indicados no demonstrativo estampado às fis. 51 é de R\$ 7.903.039,10;

3.6. que não há, no extrato da DCTF de 2000 (fis. 49 e 50), nenhuma indicação da extinção de algum débito por meio de compensação;

3.7. que o fragmento da DIPJ juntado aos autos (fis. 52/56) informa que imposto no valor de R\$ 66.951,16 foi retido na fonte por órgão público;

3.8. que, na apuração do imposto anual do ano calendário de 2000, a dedução daquele que foi retido por órgão público devia obedecer aos percentuais determinados pela Instrução Normativa SRF/STN/SFC no 4, de 1997;

3.9. que a interessada sofreu, ao longo de 2000, retenções de IRPJ feitas por órgãos públicos sobre receitas auferidas de R\$ 3.022,69 e R\$ 1381.024,96 (fis. 52);

3.10. que, de acordo com o anexo 1 da referida instrução normativa, as retenções de IRPJ calculadas sobre esses valores seriam então de R\$ 747,89 e R\$ 78.404,69, num montante de R\$ 79.152,58; como foram computados somente R\$

66.951,16 nas apurações mensais do imposto, computou-se de ofício, no cálculo do imposto anual, a diferença de R\$ 12.200,97, razão pela qual se chegou a um saldo negativo de R\$ 1.554.768,45, significativamente maior que o declarado (R\$102.004,88);

3.11. que, no entanto, boa parte (R\$ 1.536.270,03) desse novo saldo negativo foi consumido na compensação do débito do IRPJ estimado de janeiro de 2001, conforme se pode observar nos extratos da DCTF (fis. 49 e 50);

3.12. que, assim, o crédito derivado do saldo negativo daquele ano não consumido na compensação de débitos alcançava 33.709,01 (1.554.768,45 menos 1.521.059,44 — fls. 60);

3.13. que é a seguinte a composição desse crédito:

3.14. que, de acordo com os extratos de fis 47148, foram apresentados, até a data do parecer conclusivo, outros PER/DCOMP lastreados no crédito aqui alegado; os outros que foram apresentados lastreiam-se em outros DARF; e

3.15. que, não tendo ficado "*comprovada a existência, no DARF em questão, de crédito líquido e certo passível de restituição/compensação*", é incabível a homologação da compensação declarada no PER/DCOMP 38913.30527.150903.1.3.04-2251.

4. O titular da DERAT/RJ então, fundamentado no referido parecer, não homologou a compensação efetuada (fis. 75).

5. Cientificada do despacho decisório em 11.09.2008 (fis. 76), a interessada manifestou sua inconformidade com ele no dia treze do mês seguinte (fis. 79/88). Depois de dissertar sobre a desestatização do setor de telefonia no Brasil, da qual se originou, alegou, em síntese:

5.1. que verificou que algumas das empresas por ela incorporadas, entre as quais a Telecomunicações do Piauí S/A, realizou pagamentos de tributos maiores que os devidos, os quais configuraram crédito tributário passível de ser utilizado no pagamento de débitos em aberto de tributos federais;

5.2. que, por isso, houve por bem refazer as bases de cálculo de anos anteriores das empresas incorporadas, com o fito de identificar valores passíveis de restituição e compensação;

5.3. que, especificamente no caso da Telecomunicações do Piauí, verificou que houve pagamento a maior do IRPJ de setembro de 2000, o qual foi integralmente utilizado na PER/DCOMP 38913.30527.150903.1.3.04-2251 transmitida em 15.09.2003;

5.4. que, no entanto, o Fisco, depois de tratar manualmente a declaração de compensação e de fazer uma nova apuração das bases tributáveis do ano calendário de 2000, decidiu não homologar a compensação efetuada;

5.5. que, no relatório da diligência realizada, afirmou-se que a base de cálculo do IRPJ estimado de setembro de 2000 foi de R\$ 33.029.315,64, a qual implicou um imposto devido de R\$ 8.239.328,91;

5.6. que o Fisco, ao analisar a documentação juntada aos I autos, identificou a efetiva disponibilização do crédito de R\$ 3.490.790,53, aflorado depois da imputação do montante de R\$ 53.325,50;

5.7. que a DCTF retificadora (fls. 127/133), recebida pelo Fisco em 02.04.2005, demonstra a certeza e liquidez do crédito alegado;

5.8. que o DARF que lastreia o direito creditório foi devidamente identificado pela autoridade fiscal;

5.9. que o pagamento a maior foi efetuado em 31.10.2000 e a compensação, em 15.09.2003; respeitou-se, assim, o prazo decadencial de dez anos, reduzido para cinco pela Lei Complementar no 118, de 2005;

5.10. que, apesar de o IRPJ estimado de setembro de 2000 ter sido de R\$ 53.325,50, foram pagos a esse título R\$ 3.544.116,03 mediante DARF; a diferença, de R\$ 3.490.790,54, representava crédito disponível para a compensação de seus débitos tributários;

5.11. que vale observar que, como o crédito se refere a 2000 já se encontrava homologado, à época do despacho decisório, os procedimentos por ela adotados para a apuração de suas obrigações tributárias, razão pela qual não poderia o Fisco subordinar, como fez, a homologação da compensação à necessidade de qualquer averiguação; e

5.12. que, assim, afigura-se inócua qualquer tentativa fiscal de fazer nova apuração do valor do tributo cujo recolhimento a maior gerou o seu crédito.

6. Por fim, a interessada protestou pela realização de perícia ou os quesitos que pretende ver respondidos e indicou o seu assistente técnico.”

Por maioria de votos dos Representantes do Colegiado *a quo*, o acórdão acima ementado rejeitou a manifestação de inconformidade apresentada pela Contribuinte, sob o fundamento de que não haveria restrição temporal ao poder de investigação do Fisco para verificação da certeza e liquidez do crédito alegado pelo contribuinte. Entendeu o acórdão que *“o direito creditório pleiteado pelo contribuinte deve ser declarado líquido e certo pela autoridade administrativa e, para tanto, ela pode e deve investigar a origem do alegado crédito, qualquer que seja o tempo decorrido, e cabe ao contribuinte manter em boa ordem a documentação pertinente, enquanto não prescritas eventuais ações relativas ao crédito em questão. No presente caso, não havia impedimento para o fisco analisar as declarações em que o interessado disse ter-se formado o crédito alegado, tendo em vista que o objetivo da verificação era apenas constatar a certeza e a liquidez do direito creditório.”*

Em sede de recurso voluntário, a Contribuinte reproduz os argumentos de impugnação, notadamente a decadência do direito do Fisco de revisar a apuração de tributos relativos a períodos já abrangidos pela decadência.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO

O recurso voluntário é tempestivo e interposto por parte legítima, pelo que dele se toma conhecimento.

Na sessão de julgamento de 09.04.2013, a Contribuinte dá notícia de protocolo de petição/aditivo ao recurso voluntário ocorrido em 28.02.2013, no qual argui equívoco na apuração pela Fiscalização da base de incidência estimada do IRPJ em setembro de 2000, entre outras questões de direitos relacionadas ao assunto.

Citada petição não foi noticiada ao Relator até a data da sessão. Nada obstante, em observância ao princípio da instrumentalidade das formas e formalismo moderado, a petição em referência mereceria ser examinada, ante a notória relação com o objeto da lide administrativa.

Contudo, suscitada preliminar nesse sentido, esta (preliminar) foi rejeitada pela maioria dos Conselheiros do Colegiado, sob alegação de preclusão. Nesses termos, não serão conhecidas as razões aduzidas naquela petição.

Quanto ao mérito, cinge-se a controvérsia ao acolhimento (ou não) da preliminar suscitada pela Contribuinte de impossibilidade de revisão da base de cálculo de tributos relativos a períodos já atingidos pela decadência para fins de indeferimento de direito creditório (estimativas de IRPJ). No caso, o Fisco realizou diligência em julho de 2008 para desconstituir a apuração do IRPJ da Contribuinte segundo informações prestadas em DIPJ entregue em 29.10.2001.

Em síntese, conforme salientado no relatório supra, o crédito de R\$ 3.490.790,54 provém do recolhimento de R\$ 3.544.116,03 feito mediante DARF (fls. 5, 47 e 48), dos quais R\$53.325,50 estão vinculados ao pagamento do débito de IRPJ de setembro de 2000 (fls. 49 e 50). Contudo, em diligência realizada nesses autos, constatou-se que a base de cálculo do IRPJ de setembro de 2000 era, em verdade, de R\$ 33.029.315,64 e não de R\$ 19.029.315,64, conforme declarado (fls. 54), valor que implicaria um imposto, até aquele mês, de R\$ 8.239.328,91; que, assim, o cotejo deste valor com o montante das estimativas recolhidas até então (R\$ 7.421.494,56) já demonstraria a inexistência de pagamento maior que o devido e, conseqüentemente, a inexistência de direito creditório.

Pois bem.

Já me manifestei em julgamentos realizados pela extinta Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes no sentido de que a decadência atingiria apenas o direito do Fisco de constituir o crédito tributário, sendo-lhe permitido fiscalizar elementos relativos a períodos anteriores (ainda que decaídos em tese) que influenciam a apuração do resultado de períodos subseqüentes.

Naqueles julgamentos, manifestei entendimento de que não haveria óbice à exigência de comprovação acerca de quaisquer elementos que influenciem a apuração do resultado do exercício, ainda que tais elementos fossem vinculados a exercícios anteriores atingidos pela decadência. O direito de fiscalização nesses casos limitar-se-ia à verificação das circunstâncias que influenciavam na apuração do lucro do ano-calendário do período não decadente, sendo vedado à Fiscalização lançar tributos relativos a fatos geradores ocorridos em períodos já decaídos, ainda que identifique eventual falha na apuração do lucro respectivo. Daí porque entendia que não merecia censura a assertiva do acórdão recorrido de que, *“o prazo de cinco anos para o Fisco verificar a legitimidade de crédito objeto de pedido de restituição e compensação inicia-se na data da formulação do pedido e não na época do fato gerador do crédito pleiteado”*.

Revisitando o tema, contudo, parece-me ter razão a Contribuinte ao sustentar a definitividade da apuração do resultado no ano-calendário de que trata o caso dos autos (o qual influencia diretamente a verificação do indébito buscado neste processo).

Com tal assertiva, não se afasta o direito da Fiscalização de verificar a existência do direito creditório alegado pelo contribuinte no prazo de 5 (cinco) anos contados da data do pedido respectivo. Reconhece-se, contudo, que tal direito de investigação encontra limites, quais sejam: **(i)** existência ou não do recolhimento do tributo; e **(ii)** no autolancamento do débito levado a efeito pelo contribuinte e homologado (expressa ou tacitamente) pelo Fisco.

Tais limites decorrem dos expressos termos do art. 142 c/c art. 149, ambos do CTN, e, especialmente, no art. 9º do Decreto n. 70.235/72, que impõe a lavratura de lançamento de ofício quando houver omissão ou inexatidão do sujeito passivo no auto lançamento ou no lançamento por homologação, ainda que não haja crédito tributário a ser lançado. Com a devida vênia, a legislação vigente (Decreto n. 70.235/72) não deixa dúvida a respeito do fato, *verbis*:

Art. 9º A exigência de crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificação de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

.....
§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

Nesses termos, a redução do indébito pressupõe a existência de crédito tributário constituído, seja por meio de auto lançamento, seja por meio de lançamento de ofício. Entendimento em sentido contrário seria admitir compensação de ofício (espécie prevista para restituição e ressarcimento – IN RFB 900, art. 49) de créditos tributários não constituídos, o que não se pode admitir. *Verbis*:

IN 900 - Art. 49. A autoridade competente da RFB, antes de proceder à restituição e ao ressarcimento de tributo, deverá verificar a existência de débito em nome do sujeito passivo no âmbito da RFB e da PGFN.

§ 1º Verificada a existência de débito, ainda que consolidado em qualquer modalidade de parcelamento, inclusive de débito já encaminhado para inscrição em Dívida Ativa, de natureza tributária ou não, o valor da restituição ou do ressarcimento deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício. (grifos nossos)

Trata-se de entendimento que encontra acolhida na jurisprudência desta Corte Administrativa, conforme se constata dos acórdãos infra citados, *verbis*:

“PEDIDO DE COMPENSAÇÃO - PARTE INDEFERIDA - IRREGULARIDADE NA COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO - RECONHECIMENTO DO DIREITO DE CRÉDITO - A compensação de ofício pressupõe a existência de débitos do contribuinte, que sempre correspondem a créditos da União, constituídos seja por confissão espontânea seja por lançamento de ofício. Na inexistência de débitos constituídos deve-se corrigir a compensação de ofício, reconhecendo ao contribuinte o direito de crédito correspondente. Recurso provido. (Acórdão n.º : 108-07.335, Processo n.º : 10680.015821/98-89, decisão de 20.03.2003 – grifos nossos)

No mesmo sentido:

(...)

*PIS. NÃO CUMULATIVO. RESSARCIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS DE ICMS. FATURAMENTO. BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Não cabe à autoridade fiscal, em pedido de ressarcimento do PIS recolhido sob o regime não-cumulativo, subtrair parcela relativa à transferência de créditos de ICMS, sob o fundamento de que esses valores integram o faturamento e compõem a base de cálculo da Contribuição devida. **Nessa hipótese, seria imprescindível o lançamento de ofício.** Recurso provido. (Acórdão nº : 204-03.140, Processo nº : 11065.004542/2003-74, Publicação: 31/10/2008 – grifos nossos)*

No mesmo sentido:

(...)

*NÃO CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO DE SALDO CREDOR. ALTERAÇÃO NA PARCELA DO DÉBITO SEM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. Não existe dispositivo legal na novel sistemática de ressarcimento do PIS/Pasep Não Cumulativo que desobrigue a autoridade fiscal de seguir a determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional, qual seja, a de proceder ao lançamento de ofício para constituir crédito tributário correspondente à diferença da contribuição devida ao PIS/Pasep quando depare com inconsistências na sua apuração. **Assim, do valor da parcela do crédito reconhecido, não pode simplesmente ser deduzida escrituralmente a parcela de débito do PIS/Pasep correspondente a receitas que deixaram de ser consideradas na sua base de cálculo, no caso, receitas com a cessão de créditos de ICMS. (...)** . Recurso provido em parte. (Acórdão nº 203-12.914, Processo nº 11065.001242/2005-03, Sessão de 08 de maio de 2008 – grifos nossos)*

Não merecem reparos, portanto, as conclusões do voto vencido do acórdão recorrido ao sustentar que, *verbis*:

“De antemão, noto que o art. 168 do Código Tributário Nacional (CTN) estabelece que o direito de pleitear a restituição de imposto extingue -ser com o decurso do prazo de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário nos casos de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, como no presente caso. O contribuinte, portanto, dispõe de cinco anos para exercer o seu direito de crédito contra a Fazenda Pública.

Todavia, até por questão de coerência, de equanimidade, a Fazenda Pública também dispõe do mesmo prazo de cinco anos para se manifestar sobre os aspectos relativos ao fato gerador dos tributos da sua competência. Por se tratar de crédito tributário derivado de IRPJ, tributo cuja exigência se amolda à

sistemática de lançamento denominada de homologação em virtude de a legislação atribuir à pessoa jurídica o dever de antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, este prazo se encontra fixado no § 4º do art. 150 do CTN, o qual estabelece que ele é de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, as quais não foram aventadas no presente processo.

Assim, o fato de a Fazenda Pública se quedar inerte por mais de cinco anos deve ser entendido como a sua aquiescência com o procedimento adotado pelo contribuinte na apuração da base de cálculo do tributo.

Esse preâmbulo se fez necessário porque o despacho decisório, do qual a interessada foi cientificada em 11.09.2008, alicerçou-se num procedimento fiscal — o parecer conclusivo — que, para se manifestar sobre a compensação efetuada, promoveu alterações na base de cálculo do IRPJ do ano calendário de 2000. Desrespeitou flagrantemente, portanto, o prazo estabelecido no § 4º do art. 150 do CTN.”

O teor do voto vencido em referência coloca em dúvida o montante do crédito devido (se R\$ 3.490.790,54, conforme pleiteado pela Contribuinte, ou se R\$ 1.343.060,30, conforme reconhecido pelo citado voto). Contudo, tal matéria não foi apreciada pelo voto vencedor do acórdão recorrido, ante o afastamento integral do direito creditório. Assim, reconhecida a decadência, impõe-se o retorno dos autos à instância a quo para exame do montante do direito creditório de titularidade da Contribuinte.

Por tais fundamentos, oriento meu voto no sentido de conhecer do recurso voluntário para dar-lhe parcial provimento, a fim de que, reconhecida a decadência, sejam encaminhados os autos à instância de origem para julgamento do montante do direito creditório da Contribuinte.

(assinado digitalmente)

ANTONIO CARLOS GUIDONI FILHO – Relator

Voto Vencedor

Conselheiro João Otávio Oppermann Thomé

Colhidos os votos em sessão, restou o ilustre relator vencido com relação à preliminar de conhecimento da petição apresentada pelo contribuinte em 28.02.2013, apenas cinco dias antes do julgamento (o processo entrou em pauta pela primeira vez na sessão de 05.03.2013, ocasião em que saiu com vistas), bem como com relação ao mérito da demanda.

No que toca à preliminar, cediço que o CARF possui uma vasta jurisprudência afirmando não ser possível, salvo nos casos expressamente mencionados pelo §4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/72 (PAF), o contribuinte inovar em suas alegações de recurso, ou então trazer novas provas aos autos, com relação àquelas (provas ou alegações) que apresentou em sede de impugnação.

Neste sentido, os seguintes precedentes, cujas ementas são transcritas abaixo, apenas na parte relevante:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - Não se conhece do recurso voluntário, na parte que versa sobre matéria não prequestionada no curso do litígio, em homenagem ao princípio do duplo grau de jurisdição, que norteia o processo administrativo fiscal. (...) (Acórdão nº 105-15.212, relatora Adriana Gomes Rêgo, sessão de 07 de julho de 2005)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL — NORMAS PROCESSUAIS - PRECLUSÃO — Não se toma conhecimento das razões recursais cuja questão não foi debatida frente à autoridade de primeira instância, quando se instaurou o litígio, por constituir-se de matéria preclusa. (Acórdão nº 101-95.519, relator Paulo Roberto Cortez, sessão de 28 de abril de 2006)

MATÉRIA PRECLUSA - Questões não provocadas a debate em primeira instância, quando se instaura a fase litigiosa do procedimento administrativo, com a apresentação da petição impugnativa inicial, e somente vêm a ser demandadas na petição de recurso, constituem matérias preclusas das quais não se toma conhecimento, por afrontar o princípio do duplo grau de jurisdição a que está submetido o Processo Administrativo Fiscal. (Acórdão nº 105-17.100, relator Waldir Veiga Rocha, sessão 26 de junho de 2008)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - ALEGAÇÕES E PROVAS APRESENTADAS SOMENTE NO RECURSO - PRECLUSÃO - Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento, os argumentos e provas não submetidos ao julgamento de primeira instância, apresentados somente na fase recursal, que não atendam aos requisitos do art. 16 do Decreto nº 70.235/72. (...) (Acórdão nº 195-00.022, relator Benedicto Celso Benicio Júnior, sessão de 16 de setembro de 2008)

AS MATÉRIAS NÃO ALEGADAS EM FASE DE IMPUGNAÇÃO RESTAM PRECLUSAS — O contribuinte deve alegar todas as matérias que deseja discutir no processo na fase de impugnação, sob pena de preclusão desse direito. (Acórdão nº 197-00.023, relatora Lavínia Moraes de Almeida Nogueira Junqueira, sessão de 16 de setembro de 2008)

No caso concreto, destaque-se que as eventuais novas provas ou questões sequer foram apresentadas em sede de recurso voluntário, senão em sede de uma petição encaminhada de forma absolutamente extemporânea, cerca de quatro anos após a apresentação do recurso, e apenas cinco dias antes do julgamento (sendo que o recurso, consoante registrou o próprio ilustre relator, apenas “*reproduz os argumentos de impugnação, notadamente a decadência do direito do Fisco de revisar a apuração de tributos relativos a períodos já abrangidos pela decadência*”).

Assim, com mais razão, não tendo sido demonstrada, no caso, a ocorrência de qualquer uma das situações previstas no §4º do art. 16 do PAF como exceções à regra geral de preclusão, não devem ser conhecidas as razões aduzidas pelo contribuinte naquela extemporânea petição.

No que toca ao mérito, o litígio, no caso, envolve duas questões sobre a qual, em um caso, há (e em outro, *havia*) teses bastante divergentes em sede de contencioso administrativo.

A primeira delas diz respeito à possibilidade de restituição/compensação de estimativas recolhidas a maior.

Embora esta questão esteja definitivamente resolvida no âmbito do CARF a partir da edição da recente Súmula CARF nº 84, cumpre tecer alguns comentários para melhor compreender o que sucedeu no caso concreto.

As correntes interpretativas sobre o assunto dividiam-se basicamente em duas: para a primeira corrente, o valor pago, enquanto se caracterizava apenas como pagamento por estimativa, não tinha a natureza de pagamento indevido, que daria direito à restituição, ficando a possibilidade de tais pagamentos se caracterizarem como indevidos “diferida” para o ajuste anual; para a segunda, a parcela do pagamento que superasse o valor devido a título de estimativa no período, apurado de acordo com a legislação de regência, configurava pagamento indevido, passível de restituição ou compensação de imediato.

A Secretaria da Receita Federal, por meio da Instrução Normativa – IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, claramente adotava a primeira corrente interpretativa, na medida em que o artigo 10 de ambas continha restrição no sentido de que as estimativas mensais pagas a maior que o devido somente poderiam ser aproveitadas na dedução do IRPJ ou CSLL devidos ao final do período de apuração, ou então para compor o respectivo saldo negativo do período.

Contudo, a própria Secretaria da Receita Federal alterou seu entendimento, ao editar a IN SRF nº 900, de 2008, a qual deixou de trazer a referida restrição, consoante a redação de seu artigo 11.

Dúvidas surgiram, então, com relação a saber se a nova interpretação teria alcance retroativo ou não.

Tais dúvidas, ao menos no âmbito da SRF, dissiparam-se com a edição da Solução de Consulta Interna nº 19 – Cosit, de 5 de dezembro de 2011, cujo excerto da ementa assim dispõe, *verbis*:

“ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO.

O art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, que admite a restituição ou a compensação de valor pago a maior ou indevidamente de estimativa, é preceito de caráter interpretativo das normas materiais que definem a formação do indébito na apuração anual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicando-se, portanto, aos PER/DCOMP originais transmitidos anteriormente a 1º de janeiro de 2009 e que estejam pendentes de decisão administrativa.”

No caso concreto, contudo, tanto o despacho da autoridade administrativa quanto a decisão de primeira instância foram proferidas antes da “pá de cal”, conferida pela Solução de Consulta acima mencionada, sobre o entendimento da primeira corrente.

Este preâmbulo ajuda a compreender as *apenas aparentemente* confusas considerações feitas, tanto no despacho da autoridade administrativa, quanto nos votos vencido e vencedor da decisão de primeira instância, onde o crédito é abordado ora como indébito de estimativa, ora como saldo negativo ao final do período de apuração. É que, de fato, no momento da prolação daqueles atos, ainda não se haviam dissipado as dúvidas quanto ao correto tratamento a ser dado aos PER/DCOMP formulados com pleito de indébito de estimativa.

Neste aspecto, ressalte-se que o despacho decisório visou a cobrir as duas hipóteses, na medida em que primeiro observou que inexistiria pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal de IRPJ em setembro de 2000, considerando-se os valores recolhidos e o montante da base de cálculo do IRPJ devido por estimativa para aquele mesmo mês, e, em seguida, passou à verificação da possível existência de crédito considerando-se a apuração anual, neste caso, concluindo que o crédito de saldo negativo do ano calendário em questão ainda não utilizado pelo contribuinte seria de apenas R\$ 33.709,01. A seguir, determinou que este seria o montante a ser reconhecido e utilizado para compensar com os débitos constantes em diversos outros PER/DCOMP que informavam créditos lastreados em recolhimento de estimativas de IRPJ de outros meses do ano calendário 2000, concluindo que, no caso do PER/DCOMP em foco no presente processo, mesmo sob a ótica de “saldo negativo”, não haveria direito creditório oponível ao fisco.

O voto condutor da decisão recorrida ratificou a análise e as conclusões do referido despacho, mantendo hígida a decisão proferida pela autoridade administrativa.

A segunda questão sobre a qual divide-se a jurisprudência administrativa diz respeito à possibilidade de o fisco, a fim de verificar a legitimidade de crédito objeto de pedido de restituição e compensação, analisar elementos relativos à apuração do resultado de períodos anteriores já atingidos pela decadência.

Neste aspecto, as correntes interpretativas também dividem-se basicamente em duas.

Para a primeira corrente, o despacho decisório da autoridade administrativa, proferido em sede de compensação/restituição, não supre a necessidade de constituição do crédito tributário por meio de auto de infração ou notificação de lançamento, por lhe faltarem requisitos essenciais previstos no artigo 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 – PAF. Assim, qualquer revisão que implique alteração de tributo declarado e/ou prejuízo e base

de cálculo apurada, somente pode ser efetuada por meio de lançamento, conforme determina o artigo 9º do PAF, abaixo transcrito.

“Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito.

(...)

§ 4º O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.”

Corolário desta interpretação, entendem os seus defensores que a autoridade administrativa, nesses casos, deve se ater tão somente a ajustes que, por sua natureza, não caracterizem lançamento de ofício, a exemplo da dedução do imposto de renda retido na fonte e das estimativas pagas ou compensadas. Quaisquer outras considerações relativas ao direito creditório alegado, que impliquem a revisão da apuração da base de cálculo dos tributos, deve ser feita por meio de lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, conforme disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

Em sentido contrário, a segunda corrente, à qual me filio, defende a desnecessidade de lançamento de ofício para a realização das alterações em tela, por considerar que a verificação da liquidez e certeza do crédito a ser restituído ou compensado (artigos 165 e 170 do CTN) possui regramento próprio.

Cediço que o regime jurídico da compensação tributária, em vigor a partir da Lei nº 10.637, de 2002, e Lei nº 10.833, de 2003, as quais introduziram alterações no artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, requisita a iniciativa do contribuinte, que, mediante a apresentação da Declaração de Compensação, informa ao Fisco que efetuou o encontro de contas entre seus débitos e créditos.

Com a apresentação do PER/DCOMP, são os débitos extintos, ainda que sob condição resolutória, sem o prévio exame pela autoridade administrativa, que assim dispõe, nos precisos termos do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, do prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, para homologar a compensação pretendida.

A verificação da liquidez e certeza do indébito alegado nada tem a ver com o lançamento de ofício, pois neste procedimento não se está a exigir qualquer crédito tributário, sendo inaplicáveis ao caso, por conseguinte, os artigos 173 e 150 do CTN.

Aliás, se assim não fosse, haveria manifesta contradição entre o prazo decadencial naqueles dispositivos previsto (para o lançamento de ofício e para a homologação tácita do lançamento) e o prazo estabelecido no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, aplicável aos casos de compensação.

Sendo o procedimento de homologação da compensação de iniciativa do próprio contribuinte, a ele cabe o ônus de provar que possui o respectivo direito creditório, e, por isso, deve manter em ordem a documentação pertinente até que se encerrem os processos

que tratam da utilização daquele crédito, nos termos do art. 264 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99, cuja matriz legal é o Decreto-Lei nº 486, de 1969.

E ao fisco, no seu poder-dever de verificar o direito creditório, pelo confronto entre o valor pago e o valor devido, cabe analisar todos os aspectos pertinentes à obrigação tributária — sem restrições — uma vez que o CTN, em seus artigos 165 e 170, não impõe quaisquer limites a essa análise. A única limitação, conforme visto, encontra-se no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, e diz respeito ao prazo do fisco para levá-la a efeito.

Importa ressaltar, ainda, que a Lei nº 9.430/96 é expressa no sentido de que o que está sujeito a ser homologado tacitamente, com o decurso do prazo quinquenal ali previsto, são apenas as compensações declaradas pelo sujeito passivo e fundadas em certo crédito, e não o crédito propriamente dito, o que apenas reforça a assertiva de que a liquidez e certeza do crédito há sempre de ser aferida pela autoridade administrativa em processos desta natureza.

Cumprido fazer, por fim, uma observação específica com relação ao parágrafo 4º do artigo 9º do PAF, incluído pela Lei nº 11.941, de 2009, e já ao norte transcrito, uma vez que, de sua leitura, poder-se-ia chegar à conclusão de que quaisquer infrações constatadas, ainda que não resultem em exigência de crédito tributário, deveriam ser obrigatoriamente formalizadas por meio de autos de infração ou de notificações de lançamento. Tal interpretação, contudo, revela-se incorreta, conforme se passa a demonstrar.

O Decreto nº 70.235/72 (PAF) rege o processo administrativo de determinação e exigência dos créditos tributários da União e o de consulta sobre a aplicação da legislação tributária federal, consoante o que dispõe o seu artigo 1º. Da leitura de seus 68 artigos, não se verificará uma menção sequer aos processos de reconhecimento de direito creditório, englobando restituição e compensação.

Na verdade, a única conexão desses processos com o Decreto nº 70.235/72 é feita pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, que, nos seus parágrafos 9º a 11, assim dispõe, *verbis*:

“§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

“§ 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.”

Os parágrafos em questão, portanto, claramente estabelecem que o rito do Decreto nº 70.235/72 se aplica apenas à manifestação de inconformidade e ao recurso voluntário, ou seja, à fase litigiosa, e não aos procedimentos que antecedem essa fase. Por isto é que o disposto no parágrafo 4º do artigo 9º do PAF não se aplica aos processos de restituição/compensação.

Esta interpretação, aliás, é confirmada pelo texto da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, a qual foi posteriormente convertida na Lei nº 11.941, de 2009. Confira-se (grifei):

“13. O art. 23, por sua vez, altera o Decreto nº 70.235, de 1972, sendo que a alteração do art. 9º do referido Decreto visa **possibilitar à Fazenda Nacional**, nas hipóteses em que não resulte lançamento de crédito tributário, a formalização de infrações que ensejem a redução de valores a restituir, a compensar ou a deduzir de tributos e a glosa de créditos de tributos não cumulativos, **permitindo ao contribuinte exercer plenamente o direito ao contraditório e à ampla defesa.** (...)”

Verifica-se, portanto, que o parágrafo 4º do artigo 9º tem aplicação tão somente nos procedimentos de fiscalização, para conferir ao fisco a *possibilidade* de lavrar auto de infração (ou notificação de lançamento) mesmo que para apenas reduzir os valores a restituir/compensar/deduzir ou para glosar créditos. Tal faculdade faria sentido, por exemplo, em situação em que o fisco constatasse ditas infrações e o contribuinte não houvesse ainda utilizado o referido crédito. Ou seja, nesse caso, o fisco não precisaria aguardar a formalização da utilização do alegado crédito pelo contribuinte para só então nele poder promover reduções ou glosas.

Além disto, a redação anterior do artigo 9º do PAF, afora os casos de efetiva exigência de crédito tributário ou de aplicação de penalidade isolada, somente previa a formalização do lançamento por meio de auto de infração ou notificação de lançamento nos casos de retificação de prejuízo fiscal. Assim, em situações como a antes descrita (de mera redução de saldo credor, constatada em procedimento de fiscalização) havia um vácuo legislativo em que, se por um lado poder-se-ia alegar a ausência de previsão legal para a formalização do lançamento, impedindo que este fosse feito, por outro poder-se-ia obstar o pleno exercício do direito ao contraditório e à ampla defesa, acaso tal redução fosse efetivada somente por meio de controles internos ao fisco.

A nova redação visou a corrigir estas distorções, conforme se verifica do excerto transcrito. A preocupação do legislador, aliás, com o pleno exercício, pelo contribuinte, do direito ao contraditório e à ampla defesa, somente faz sentido com a interpretação que aqui foi conferida ao dispositivo, afinal, nos processos de restituição/compensação, esses direitos já lhe são plenamente assegurados, nos termos da legislação já antes transcrita, os quais também se encontram reproduzidos nos normativos da Secretaria da Receita Federal (art. 66 da Instrução Normativa RFB nº 900/2008, por exemplo).

Por todo o exposto, no caso concreto, em que se analisa PER/DCOMP, não vejo quaisquer óbices à análise feita pela autoridade administrativa e confirmada pelo aresto recorrido.

No mérito, saliente-se ainda que, a rigor, a autoridade administrativa sequer promoveu qualquer revisão na base de cálculo apurada pela recorrente.

De fato, em que pese tenham sido feitas intimações à recorrente para a comprovação de diversas exclusões da base de cálculo que constavam da sua apuração de lucro real relativa ao mês de setembro de 2000, para fins de determinação da estimativa devida com base em balancete de suspensão ou redução, o fato é que todas elas foram reputadas **comprovadas pela fiscalização, pois o valor da base de cálculo apurada pela autoridade**

diligenciante foi de R\$ 33.029.315,64, sendo este precisamente o valor da base de cálculo informada pela própria recorrente, relativa ao mês de setembro de 2000, conforme o LALUR – Parte A (fls. 21) por ela apresentado.

Ainda, neste mesmo documento, está informado que o valor do “Resultado antes das Deduções/Adições ao Resultado”, ou seja, o lucro líquido contábil, é de R\$ 30.409.193,05. Tal montante confere precisamente com o valor do lucro líquido apontado na Demonstração do Resultado do Exercício constante do Livro Diário nº 292 da recorrente (fls. 33 a 36).

Ou seja, são os elementos da própria escrita contábil e fiscal da recorrente que confirmam que o valor da estimativa devida no mês de setembro de 2000 não corresponde àquele que foi por ela informado na DCTF (fls. 49) e DIPJ (fls. 54), esta última (DIPJ) de cunho meramente informativo.

Portanto, à vista de todo o exposto, concluo que não há indébito de estimativa relativo ao mês de setembro de 2000, sendo de se ressaltar que este era e sempre foi o pleito da contribuinte.

A autoridade administrativa, contudo, em benefício do contribuinte, por ter constatado que nem todo o valor do pagamento efetuado relativo à estimativa de setembro de 2000 havia sido levado à apuração anual, estendeu a sua análise para o ajuste anual, apurando, em verdade, valor de saldo negativo superior ao que ela mesma informara ao fisco.

Contudo, mesmo neste esforço empreendido, chegou a autoridade fiscal à conclusão que não remanesceria crédito tributário disponível para a compensação discutida nos presentes autos, e isto porque este valor superior já fora aproveitado pela recorrente, quase que integralmente, e a pequena parcela restante (de R\$ 33.709,01) esgotou-se na compensação de débitos discutidos em outros processos.

Em conclusão, nenhum reparo merece o despacho da autoridade administrativa, nem tampouco a decisão recorrida.

Pelo exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

Documento assinado digitalmente.

João Otávio Oppermann Thomé – Redator designado