



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

Processo n° 10880.001020/00-58
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.525 – 1ª Turma
Sessão de 14 de dezembro de 2016
Matéria PERDCOM - DÉBITOS DE TERCEIROS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO CITIBANK S.A. - incorporadora de FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1998

RECURSO ESPECIAL. NÃO ADMISSIBILIDADE.

Nos termos do Regimento Interno do CARF, não serve como paradigma o acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF.

Não deve ser conhecido o Recurso Especial contra decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão, Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Lívia de Carli Germano (suplente convocada em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio) e Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

A FAZENDA NACIONAL recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 571/575, contra o Acórdão nº 1302-001.381, que, por unanimidade de votos, deu provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto pela pessoa jurídica FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA., incorporada por BANCO CITIBANK S.A., em face da decisão da DRJ em São Paulo/SPOI, que indeferiu a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra o despacho decisório que retificou o direito creditório anteriormente reconhecido e homologou as compensações somente até o valor do crédito retificado. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

ERROR IN PROCEDENDO. NULIDADE.

As provas apresentadas com a manifestação de inconformidade devem ser objeto de julgamento pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, razão pela qual incorre em error in procedendo, a decisão que faz retornar os autos para novo julgamento da Delegacia da Receita Federal à luz das novas provas. No processo administrativo fiscal, não há previsão legal para que se exerça juízo de retratação de decisão já recorrida à instância superior.

A decisão de mérito proferida pela Delegacia da Receita Federal em despacho decisório exaure a sua função dentro do processo administrativo que analisa pedido de restituição/compensação, razão pela qual é nulo o despacho decisório posterior, proferido pela mesma unidade, que reforma a sua decisão anterior.

DECISÃO ULTRA PETITA. NULIDADE.

É ultra petita a parte da decisão da DRJ que reduz o direito creditório já reconhecido pela DERAT, se tal matéria não lhe foi devolvida (tantum devolutum quantum appellatum).

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPOSIÇÃO.

O SNIRPJ não é composto só de IRPJ-estimativa paga a maior, mas também por todo e qualquer valor pago a título de IRRF e IRPJ, cujo o montante exceda o valor devido no período de apuração.

COMPENSAÇÃO IRPJ-ESTIMATIVA COM IRRF. NÃO DEMONSTRADA.

O IRPJ-Estimativa só pode ser compensado com IRRF que incidiu sobre receita que tenha sido computada no cálculo da base estimada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

A PFN apresentou, tempestivamente, Embargos de Declaração, em face do Acórdão nº 1302-001.381, afirmando que o julgado teria sido omisso, por não ter justificado o "afastamento do art. 64 da Lei nº 9.784/99".

Pelo Acórdão nº 1302-001.579 (e-fls. 547/559), o colegiado rejeitou os aclaratórios e confirmou o quanto decidido pelo Acórdão nº 1302-001.381.

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional em 16/01/2015, para fins de ciência do acórdão, nos termos do § 3º do art. 81 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, restou configurada a intimação do Procurador da Fazenda Nacional em 14/02/2015, nos termos do § 9º do art. 23 do Decreto nº 70.235/1972 (e-fl. 570).

A PFN interpôs Recurso Especial em 19/01/2015 (e-fl. 576), alegando divergência jurisprudencial em relação ao entendimento do acórdão recorrido que considerou nula a parte da decisão de primeiro grau que agravou a situação do contribuinte ao analisar manifestação de inconformidade. Apresentou como paradigma o Acórdão nº 203-12.659, de 12/12/2007, proferido pela 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, que tem a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

NORMAS PROCESSUAIS. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. REVISÃO. REFORMATIO IN PEJUS. POSSIBILIDADE.

É possível que decisão do julgamento da Manifestação de Inconformidade piore a situação do contribuinte (reformatio in pejus), nos termos do parágrafo único do art. 15 do PAF e do art. 64 da Lei do Processo Administrativo Federal (Lei n. 9.784/99)

RECEITA DE EXPORTAÇÃO. PRODUTOS ADQUIRIDOS DE TERCEIROS. MERA REVENDA. EXCLUSÃO.

Na determinação da base de cálculo do crédito presumido do IPI, a receita oriunda da exportação de produtos adquiridos de terceiros e que não tenham sido submetidos a processo de industrialização pela empresa produtora e exportadora deve ser excluída do valor total da receita de exportação e também da receita operacional bruta.

OPERACIONAL BRUTA. CONCEITO. EXCLUSÃO VENDAS AO MERCADO INTERNO. POSSIBILIDADE.

O cálculo do benefício deve ser realizado com base na receita bruta de exportação do estabelecimento produtor exportador, excluindo-se as vendas ao mercado interno.

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE.

A denúncia espontânea objeto do art. 138 do CTN refere-se a outras infrações que não o mero inadimplemento de tributo, pelo que descabe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso.

Em sucinto arrazoado, aduz a recorrente que, em que pese a ampla aceitação da vedação do princípio da *reformatio in pejus* no âmbito judicial, o mesmo não se aplica na esfera administrativa, por força do parágrafo único do art. 64 da Lei do Processo Administrativo Fiscal (Lei nº 9.784/99).

Ressalta que o contribuinte foi regulamente notificado acerca da decisão da DRJ que agravou sua situação, adquirindo, portanto, plena ciência do posicionamento firmado pela Administração acerca da redução de crédito a ser restituído.

Pede, ao final, pelo conhecimento e o provimento do Recurso Especial para que seja reformada, nesse ponto, a decisão recorrida.

Pelo despacho de e-fls. 577/579, o Recurso Especial foi admitido.

A interessada, cientificada, também interpôs Embargos de Declaração (e-fls. 600/620), e Contrarrazões ao Recurso Especial (e-fls. 646/688).

Nos embargos declaratórios apontou obscuridade na apreciação da parcela do crédito de R\$ 324.957,63, vez que, embora reconhecida expressamente a parcela de R\$ 239.562,14, nada teria sido consignado neste sentido no *decisum*. Mas em despacho fundamentado (e-fls. 690/692), os embargos foram rejeitados.

Em Contrarrazões, a interessada aduz, preliminarmente, que não deve ser admitido o REsp da PFN:

(i) por falta de interesse recursal, já que a vedação à *reformatio in pejus* não teria sido o fundamento de decidir do acórdão recorrido, mas sim a ocorrência do *error in procedendo* e a ofensa ao princípio do *tantum devolutum quantum appellatum*. Nessas condições, eventual conhecimento do REsp não mudaria o resultado do acórdão recorrido, porque a anulação do despacho decisório retificador não foi contestada pela PFN;

(ii) pela falta de caracterização de divergência jurisprudencial, já que o acórdão paradigma teve por fundamento o art. 15, § único, do Decreto nº 70.235/72 e o art. 64, da Lei nº 9.784/99, enquanto que o acórdão recorrido fundamentou-se no art. 71, do Decreto nº 7.574/11 e, assim, não haveria interpretação divergente acerca de um mesmo dispositivo legal;

(iii) por descumprimento do art. 67, § 2º, do RICARF, tendo em conta que o aresto anulou, em matéria preliminar, a decisão de primeira instância, situação que impede o aviamento de REsp;

(iv) por desatendimento do art. 67, § 6º do RICARF, vez que o REsp não fez o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e o paradigma, tendo deixado de indicar os pontos divergentes entre os julgados;

(v) por descumprimento do art. 67, § 2º, do RICARF, em vista de que o paradigma apresentado deduz tese superada pela CSRF

No mérito, a interessada pugna pela improcedência do REsp, em vista da vedação do princípio da *reformatio in pejus*, e do que dispõe o art. 71, do Decreto nº 7.574/11.

Pugna, ao final, pelo não conhecimento do REsp, tendo em conta a inobservância dos requisitos para sua admissibilidade e, no mérito, pelo seu não provimento e conseqüente manutenção da decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

1 Preliminarmente

1.1 RELATO DOS FATOS

Julgo pertinente, antes de adentrar ao exame de admissibilidade do REsp e do mérito do litígio, em contextualizar os fatos que envolvem o trâmite do presente processo.

O processo trata de Pedido de Restituição, no valor de R\$ 41.450.781,64, relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 1998, apresentado em 21/01/2000, ou seja, quando ainda não havia sido criada a Declaração de Compensação, instituída pela Lei nº 10.833/2003, que deu nova redação ao art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996 (fls. 2 do volume 1 digitalizado).

O Pedido de Restituição de crédito de IRPJ foi cumulado com Pedido de Compensação com débitos de terceiros, no caso, débitos de responsabilidade do BANCO CITIBANK S.A., que, à época, era pessoa jurídica distinta da interessada FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA. (fls. 76 do volume 1 digitalizado).

Em 08/10/2003, a DIORT/DERAT/SP proferiu decisão (fls. 86/87 do volume 1 digitalizado), indeferindo o pedido de restituição sob a alegação de que a recorrente sofrera autuação fiscal referente ao ano-calendário 1998 e, assim, não haveria liquidez e certeza no crédito pleiteado. Entendeu que, nessas condições, não deveria haver pronunciamento sobre o pleito até o julgamento final do processo nº 16327.000873/2003-21, que tratou do auto de infração. Conseqüentemente, foi negada a homologação da compensação com débitos de terceiros.

Ao julgar a manifestação de inconformidade apresentada pela interessada contra essa primeira decisão, a DRJ em São Paulo/SPOI proferiu o Acórdão nº 5.138, de 25/03/2004 (fls. 120 e ss do volume 1 digitalizado), entendendo que “*eventual existência de lançamento de ofício não prejudica a análise do pedido de restituição de imposto pago a maior e solicitação de compensação*”; afirmou que se aplicava ao caso a IN SRF nº 21/97, que previa que a competência para apreciação do mérito do direito creditório era do órgão de origem, razão pela qual determinou o retorno dos autos àquela autoridade, para que analisasse o mérito do direito creditório. Eis o trecho da referida decisão:

[...]

3.5. De acordo com o artigo 6º, § 4º, da Instrução Normativa SRF nº21, de 10 de março de 1997 c/c art. 5º, § 1º, da IN 210/2002, em havendo débito pendente o valor a restituir deverá ser utilizado para quitá-lo, mediante compensação em procedimento de ofício, ficando a restituição restrita ao saldo resultante.

3.6. Tendo em vista que não foi examinado o mérito do Pedido de Restituição e conseqüentemente do Pedido de Compensação, os autos deverão retornar à autoridade competente, nos termos do art. 7º, da Instrução Normativa SRF nº21/97 c/c art. 31 da IN 210/2002, acima transcritos.

3.7. Assim, ainda que remanesça algum crédito decorrente do lançamento de ofício tal ocorrência não prejudica a análise do Pedido de Repetição de Indébito nos termos do § 4º do art. 6º da IN 21/97 c/c art. 5º, § 1º da IN 210/2002, acima transcritos.

[...]

Atendendo ao quanto determinado pela DRJ em São Paulo/SPOI, o órgão de origem proferiu o Despacho Decisório (fls. 138 e ss do volume 1 digitalizado), por meio do qual analisou a composição do saldo negativo do ano-calendário 1998 da FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA., e considerou que, dos montantes informados na Declaração de IRPJ, não fora comprovado o valor das estimativas ditas por recolhidas, no valor de R\$ 6.021.528,85 e, assim, reconheceu a favor da interessada o saldo negativo no montante de R\$ 35.249.252,79. Eis a conclusão da referida decisão:

Dessa forma, considerando tudo o mais que do processo consta e que nas DIPJ dos exercícios subseqüentes verifiquei não constar que a interessada tenha utilizado o crédito ora examinado, PROPONHO, com base no artigo 6º da IN SRF 210/2002 e tendo em vista a presunção de veracidade dos documentos e das informações apresentados neste processo, o PARCIAL DEFERIMENTO do pleito à fl. 01 para reconhecer à interessada o direito creditório sobre saldo negativo do IRPJ do ano calendário de 1998 totalizando R\$ 35.249.252,79 (trinta e cinco milhões, duzentos e quarenta e nove mil, duzentos e cinqüenta e dois reais, setenta e nove centavos), e a HOMOLOGAÇÃO da compensação solicitada limitada ao valor ora deferido.

Na manifestação de inconformidade apresentada contra esse despacho decisório (fls. 146 e ss do volume 1 digitalizado), a contribuinte solicitou o reconhecimento da parcela do direito creditório que não fora deferida, no valor de R\$ 6.201.528,85, por ter recolhido o valor atinente ao ano de 1998, de R\$ 5.876.571,75, que alegou tratar-se da diferença, de 70%, de prejuízos compensados de exercícios anteriores em 100%, por autorização judicial em ação judicial interposta, deduzidos dos prejuízos que deveriam ter sido compensados no limite de 30%, ação essa da qual desistiu em favor da anistia instituída pela Lei nº 9.779/99, afirmando, ainda, ter recolhido o montante de R\$ 324.957,10, que alegou ter compensado com IRRF. Apresentou os DARF de fls. 166 e ss. do volume 1 digitalizado.

Como o sujeito passivo apresentou novas provas aos autos, a DRJ em São Paulo/SPOI proferiu nova decisão, aduzindo os mesmos fundamentos de decidir adotados no acórdão anterior, ou seja, que a IN SRF nº 21/97 estabelece que a competência para apreciar o

mérito do pedido de restituição seria do órgão de origem, sob pena de supressão de instância. Por oportuno, transcrevo excertos do **Acórdão nº 6.159**, de 2004 (fls. 272 e ss do volume 1 digitalizado):

[...]

Instrução Normativa SRF nº210, de 30 de setembro de 2002:

COMPETÊNCIA

Art. 31. A decisão sobre o pedido de restituição de quantia recolhida a título de tributo ou contribuição administrado pela SRF caberá ao titular da Delegacia da Receita Federal (DRF), Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária (Derat), Delegacia Especial de Instituições Financeiras (Deinf) ou Inspeção da Receita Federal de Classe Especial (IRF-Classe Especial) que, à data do reconhecimento do direito creditório, tenha jurisdição sobre o domicílio fiscal do sujeito passivo.

§ 1º A restituição ou a compensação de ofício do crédito do sujeito passivo com seus débitos para com a Fazenda Nacional caberá ao titular da unidade da SRF de que trata o caput que, a data da restituição ou da compensação, tenha jurisdição sobre o domicílio fiscal do sujeito passivo."

[...]

3.3. Tendo em vista a juntada dos documentos de fls. 157 a 246, agora, na fase de Manifestação de Inconformidade, especialmente os DARF's de fls. 167 a 173, 182, efetuado na forma da Lei nº 9.779/99, art.17, acima transcrito; e Demonstrativo de fls. 181, os autos deverão retornar à autoridade competente, nos termos do art. 70, da Instrução Normativa SRF nº 21/97 c/c art. 31 da IN 210/2002, acima transcritos.

CONCLUSÃO

3.4. Pelo exposto, VOTO pela procedência parcial da manifestação de inconformidade no sentido de que, os autos retornem a repartição de origem, devendo ser analisado o mérito do Pedido de Restituição pela ECRER/DIORT à luz dos novos documentos, especialmente no que tange aos pagamentos que teriam sido efetuados a maior no ano base de 1998, bem como o Pedido de Compensação requerido as fls.75, se for o caso, com observância das demais normas regulamentares inseridas na IN SRF n.º 21/1997, com as alterações introduzidas pela IN SRF n.º 73/1997, e IN SRF n.º 210/2002.

O órgão de origem então proferiu um novo despacho decisório (segundo), que chamou de retificador (fls. 303 e ss do volume 1 digitalizado), analisando, novamente, toda a formação do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 1998 da interessada FNC COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA., concluindo pela redução do valor do saldo negativo disponível para utilização, de R\$ 35.249.252,79, para R\$ 26.162.783,84 e homologou as compensações até esse limite. Isso porque constatou que o crédito pleiteado de R\$ 6.201.528,53, correspondia, na parte que havia sido reconhecido anteriormente (RS 5.876.571,75), a pagamento indevido ou a maior, e não a pagamento de estimativa.

Em sua terceira manifestação de inconformidade (fls. 319 e ss do volume 2 digitalizado), a interessada se insurgiu contra a redução de seu direito creditório anteriormente reconhecido e afirmou ser nula essa decisão, porque não poderia haver *reformatio in pejus*. Salientou, ainda, que não poderia ser reduzido o valor do crédito reconhecido porque se passaram mais de 5 (cinco) anos, entre a nova decisão e o deferimento do crédito, em face da coisa julgada administrativa e que cabia, à autoridade julgadora, se pronunciar, apenas, sobre a parcela do crédito não reconhecida, de R\$ 6.201.528,85.

Em seu terceiro Acórdão, de nº 16-26.128, a DRJ em SPO, (fls. 441 e ss do volume 2 digitalizado) julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações afirmando, em resumo, que:

1) o pedido do contribuinte não se converteu em DCOMP por se tratar de compensação de crédito próprio com débito de terceiro e, assim, não submetido ao regramento do art. 74 da Lei nº 9.430/96;

2) o § 12 do art. 74 da Lei nº 9.430/96, dispõe sobre casos em que a compensação deve ser não declarada, e o § 13 do mesmo artigo diz que no caso de compensação não declarada não deve o litígio seguir o rito do Decreto nº 70.235/72 - PAF;

3) o despacho decisório retificador não é nulo, por não se enquadrar nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do PAF e foi proferido por determinação do Acórdão nº DRJ/SPOI N° 6.159, de 16/11/2004, para apreciar novas provas trazidas em manifestação de inconformidade;

4) compete a autoridade administrativa analisar a legalidade de seus atos e, como o despacho decisório anterior estava errado, por não ter analisado o oferecimento à tributação dos rendimentos que deram origem ao IRRF deduzido, foi ele então corrigido, com base em previsão legal;

5) como o pedido de restituição de crédito próprio com débito de terceiro não se converteu em DCOMP, a ele não se aplica a homologação tácita;

6) não houve *reformatio in pejus* porque tal princípio somente se aplica em relações jurídicas privadas, entre particulares e não no direito público, entre contribuinte e Fazenda Pública, o que é confirmado pelo § 3º do art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

7) deveria ser mantido o despacho decisório retificador.

No Recurso Voluntário apresentado contra essa última decisão, a interessada alegou (fls. 473 e ss do volume 2 digitalizado) ofensa ao princípio da segurança jurídica. Aduziu ter ocorrido a coisa julgada administrativa e que o despacho decisório proferido em 11/05/2004, não poderia mais ser alterado em 28/07/2010, já que decorridos mais de 5 (cinco) anos. Repetiu que não se poderia reformar a decisão *in pejus*, e que careceria de fundamentação a arguição de que a vedação de tal princípio não se aplicaria no direito público e defendeu, no mérito, a procedência da parcela do direito creditório não reconhecido.

Apreciando o Recurso Voluntário decidiu, o colegiado *a quo*, que:

(i) ao se manifestar sobre o mérito do direito creditório e reconhecer o valor de R\$ 35.249.252,79, o órgão de origem exauriu a sua função julgadora neste processo;

(ii) assim, nos termos do § 4º do art. 57 do Decreto nº 7.574/2011, seria competência da DRJ em São Paulo apreciar as provas trazidas pela interessada em sede de manifestação de inconformidade;

(iii) são nulos o Acórdão nº 6.159/04, da DRJ/SPOI e o Despacho Decisório proferido pela DIORT/DERAT/SPO em 30/10/2009, pois conheceram de matéria que já estava definitivamente julgada na instância administrativa - direito creditório no montante de R\$ 35.249.252,79;

(iv) a manifestação de inconformidade em face do Despacho Decisório de 11/05/2004, que reconheceu o direito creditório em R\$ 35.249.252,79, só devolveu à DRJ/SPO1 o conhecimento da matéria relativa à parte indeferida, ou seja, o direito creditório no valor de R\$ 6.201.528,85;

(v) dessa forma, o Acórdão nº 16-26.128, de 28 de julho de 2010, ofenderia o princípio do *tantum devolutum quantum appellatum*, pois somente a matéria impugnada poderia ser objeto de revisão pela DRJ;

(vi) nessas condições, é *ultra petita* a parte da decisão da DRJ que reduz o direito creditório já reconhecido pela DERAT, se tal matéria não lhe foi devolvida.

(vii) é inaceitável que, transcorridos mais de cinco anos da decisão que reconheceu o direito creditório no montante de R\$ 35.249.252,79, possam os autos ser julgados novamente, pela mesma DERAT, para proferir decisão, em 30/09/2010, que reduz o direito creditório para R\$ 26.162.783,84, já que isso fere o disposto no art. 54 da Lei 9.784/99;

(viii) é nula a parte da decisão da DRJ que acatou o despacho decisório que reduziu o direito creditório antes reconhecido.

No mérito, o colegiado *a quo*, manifestou-se apenas sobre a matéria que entendeu ter sido devolvida em manifestação de inconformidade para apreciação pela DRJ, e que diz respeito a parcela do direito creditório não reconhecida, de R\$ 6.201.528,85. Desse montante, reconheceu a favor da interessada, o direito creditório no valor de R\$ 5.876.571,75, e homologou as compensações até o limite desse crédito.

Como visto do relatório, a PFN embargou essa decisão, afirmando que o julgado teria sido omisso, por não ter justificado o "afastamento do art. 64 da Lei nº 9.784/99". Diante da negativa de admissibilidade dos embargos, apresentou o presente Recurso Especial, utilizando-se da argumentação dos aclaratórios como prequestionamento, alegando divergência em relação ao entendimento do acórdão recorrido que considerou nula a parte da decisão de primeiro grau que agravou a situação do contribuinte, indicando como paradigma o Acórdão nº 203-12.659, de 12/12/2007.

Esse é o relato dos fatos.

1.2 ADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL

Como demonstrado no relatório, o Recurso Especial é tempestivo.

A interessada, em sede de Contrarrazões, afirma que falece ao REsp os requisitos regimentais para sua admissibilidade. São essas, em resumo, suas argumentações:

(i) falta de interesse recursal, já que a vedação à *reformatio in pejus* não teria sido o fundamento de decidir do acórdão recorrido, mas sim a ocorrência do *error in procedendo* e a ofensa ao princípio do *tantum devolutum quantum appellatum*. Nessas condições, eventual conhecimento do REsp não mudaria o resultado do acórdão recorrido, porque a anulação do despacho decisório retificador não foi contestada pela PFN;

(ii) falta de caracterização de divergência jurisprudencial, já que o acórdão paradigma teve por fundamento o art. 15, § único, do Decreto nº 70.235/72 e o art. 64, da Lei nº 9.784/99, enquanto que o acórdão recorrido fundamentou-se no art. 71, do Decreto nº 7.574/11 e, assim, não haveria interpretação divergente acerca de um mesmo dispositivo legal;

(iii) descumprimento do art. 67, § 2º, do RICARF, tendo em conta que o aresto anulou, em matéria preliminar, a decisão de primeira instância, situação que impede o aviamento de REsp;

(iv) desatendimento do art. 67, § 6º do RICARF, vez que o REsp não fez o cotejo analítico entre o acórdão recorrido e o paradigma, tendo deixado de indicar os pontos divergentes entre os julgados;

(v) descumprimento do art. 67, § 2º, do RICARF, em vista de que o paradigma apresentado deduz tese superada pela CSRF

Vejamos, então, qual foi a alegação da PFN nas razões de seu Recurso Especial (e-fls. 571/575):

[...]

1. DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.

A 2ª Turma Ordinária anulou o acórdão proferido pela DRJ que reduziu o direito creditório reconhecido de R\$ 35.249.256,79 para R\$ 26.162.783,84. Segundo a e. Turma, a DRJ violou o Princípio da proibição do reformatio in pejus, ao rever atos para diminuir o valor do crédito anteriormente reconhecido.

Diversamente, manifestou-se a Terceira Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes, conforme se extrai da ementa do acórdão paradigma nº 203-12.659, abaixo transcrita integralmente:

[...]

*Patente, portanto, a divergência jurisprudencial. Analisando igualmente casos onde a situação do contribuinte foi agravada após a apresentação de sua defesa, com a redução do valor inicialmente considerado passível de restituição, os Colegiados chegaram a conclusões diversas. A Turma a quo entendeu ser vedado à DRJ inovar o ato administrativo tributário, com alteração dos critérios jurídicos empregados pela DRF, e piorar a situação do contribuinte após a apresentação da manifestação de inconformidade. **Diversamente**, a Terceira Câmara do então Segundo Conselho de Contribuintes considerou **ser possível** que a decisão que julga a manifestação de inconformidade piore a situação do contribuinte (*reformatio in pejus*), nos termos do parágrafo único do art. 15 do PAF e do art. 64 da Lei do Processo Administrativo Federal (Lei nº 9.784/99).*

Dessa forma, demonstrada a divergência jurisprudencial, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial.

[...]

Com efeito, o acórdão recorrido entendeu ser incabível que a DRJ em São Paulo determinasse que o órgão de origem revisse seu ato, no caso, o Despacho Decisório que reconheceu o direito creditório no valor de R\$ 35.249.252,79, apenas porque a interessada havia juntado, na manifestação de inconformidade, elementos e documentos para provar a parcela não reconhecida do direito creditório pleiteado, de R\$ 6.201.528,85. Entendeu o colegiado *a quo* que a competência para apreciar os novos elementos e se pronunciar sobre a parcela do crédito não reconhecia seria da própria DRJ. Afirmou, ainda, que *a manobra processual não pode ter o condão de legitimar o reformatio in pejus*, e concluiu pela nulidade da segunda decisão da DRJ e do terceiro despacho decisório. Vejamos os seguintes excertos do acórdão recorrido (e-fls. 547/559):

[...]

O Acórdão nº 5.138, de 25 de março de 2004, entendeu que cabia à DIORT/DERAT analisar o mérito do pedido de restituição e, por isso, retornou os autos para a unidade de origem. Note-se assim que a DRJ entendeu que havia um erro in procedendo da DERAT ao se recusar ao julgar o mérito do pedido de restituição. , no momento em que a DIORT/DERAT proferiu o Despacho Decisório em 11/05/2004, no qual analisou o mérito e concluiu que o direito creditório montava em R\$ 35.249.252,79, exauriu a sua função julgadora neste processo.

Por outro lado, o Acórdão nº 6159, de 16 de novembro de 2004, incorreu em grave erro in procedendo, pois não cabia o retorno dos autos a DERAT, para emissão de novo Despacho Decisório, em razão de ter a recorrente apresentado novas provas no momento da interposição da manifestação de inconformidade. Nem mesmo recusar a prova apresentada naquele momento era possível, já que, nos termos do § 4º do art. 57 do Decreto nº 7.574/2011, a prova documental deve ser apresentada com a impugnação, o que se aplica também à manifestação de inconformidade, já que este Decreto rege também os processos de restituição de tributos, conforme disposto no seu art. 1º. Assim, naquele momento a competência para julgar a matéria e emitir juízo de valor sobre as provas apresentadas era da DRJ/SPO1, razão pela qual são nulos o Acórdão nº 6159/04 e o Despacho Decisório proferido pela DIORT/DERAT/SPO em 30/10/2009 (a fls. 305 e segs.), pois conheceram de matéria que já estava definitivamente julgada na instância administrativa (direito creditório no montante de R\$ 35.249.252,79).

Cabe salientar que o art. 7º da IN SRF 21/97 não teve a finalidade de subverter a ordem do processo administrativo fiscal, sob pena de se tornar ilegal. Assim, o que ela quis garantir foi apenas que, em processos de restituição, a primeira instância julgadora fosse a DRF. Agora, uma vez já proferido o julgamento de mérito pela DRF, equivoca-se rotundamente a DRJ quando alega que tal dispositivo autorizaria o retorno dos autos para novo julgamento pela DRF, apenas porque foram

apresentados documentos com a manifestação de inconformidade.

Além disso, a manifestação de inconformidade em face do Despacho Decisório de 11/05/2004, que reconheceu o direito creditório em R\$ 35.249.252,79, só devolveu à DRJ/SPO1 o conhecimento da matéria relativa à parte indeferida, ou seja, o direito creditório no valor de R\$ 6.201.528,85. Assim sendo, o Acórdão nº 1626.128, de 28 de julho de 2010, ofende o princípio do tantum devolutum quantum appellatum, pois somente a matéria impugnada poderia ser objeto de revisão pela DRJ. Desse modo, é ultra petita a parte da decisão da DRJ que reduz o direito creditório já reconhecido pela DERAT, se tal matéria não lhe foi devolvida.

Com efeito, a manobra processual que levou ao retorno dos autos à DERAT, quando já exaurida a sua função julgadora, não pode ter o condão de legitimar o reformatio in pejus, mesmo porque ofendeu, pela via oblíqua, o art. 71 do Decreto nº 7.574/2011, se não vejamos:

[...]

Por último, ainda que pudéssemos ultrapassar tudo quanto foi dito anteriormente, para adotar uma visão do processo administrativo fiscal menos formal, não chegaríamos a outra conclusão, pois é inaceitável que, transcorridos mais de cinco anos da decisão que reconheceu o direito creditório no montante de R\$ 35.249.252,79 (em 11/05/2004), possam os autos serem julgados novamente, pela mesma DERAT, para proferir decisão (em 30/09/2010) que reduz o direito creditório para R\$ 26.162.783,84, já que isso fere o disposto no art. 54 da Lei 9.784/99, in verbis

[...]

Por essas razões, voto por declarar nula a decisão recorrida na parte em que reduziu o direito creditório reconhecido, em 11/05/2004, pela DIORT/DERAT/SPO, no montante de R\$ 35.249.252,79.

[...]

Ao seu turno, o paradigma indicado pela PFN - Acórdão nº 203-12.659 - trouxe a seguinte ementa, na parte que importa à presente análise:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/04/2002 a 30/06/2002

NORMAS PROCESSUAIS. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. REVISÃO. REFORMATIO IN PEJUS. POSSIBILIDADE.

É possível que decisão do julgamento da Manifestação de Inconformidade piore a situação do contribuinte (reformatio in pejus), nos termos do parágrafo único do art. 15 do PAF e do art. 64 da Lei do Processo Administrativo Federal (Lei n. 9.784/99)

Constou do voto condutor do referido paradigma:

[...]

Preliminar: Da Reformado in Pejus.

Preliminarmente o contribuinte requer a nulidade do segundo despacho decisório que, após a sua Manifestação de Inconformidade, reduziu o crédito que já havia sido reconhecido no montante de R\$ 13.813.800,48 para R\$ 8.023.561,67, pois sustenta que não se pode admitir que por força da sua defesa seja agravada a sua situação.

Contudo, em que pese a ampla aceitação do referido princípio no âmbito judicial, o mesmo não se aplica na esfera administrativa de primeira instância, por força do parágrafo único do art. 15 do PAF, que assim dispõe:

[...]

Por tanto, rejeito a argüição de impossibilidade da autoridade fiscal rever seus atos.

Verifica-se, de fato, que as conclusões do acórdão paradigma se opõem às do recorrido.

Mas a interessada notou que o acórdão indicado como paradigma, pela PFN, havia sido reformado pela CSRF e, assim, descumpriria o quanto determinado pelo art. 67, § 2º, do RICARF, à época, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, como defendeu em suas Contrarrazões, no item "v" anteriormente mencionado.

Com efeito, como dito do relatório, a PFN apresentou o Recurso Especial em 19/01/2015 (e-fls. 576), ocasião em que a Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão realizada em 07/11/2011, já havia proferiu o Acórdão nº 9303-001.725, reformando o entendimento manifestado no Acórdão nº 203-12.659 e que deu azo à divergência suscitada. Observe-se, na parte em destaque:

Acórdão nº 9303-001.725

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. BASE DE CÁLCULO. CONCEITO DE RECEITA OPERACIONAL BRUTA.

Consoante o parágrafo único do art. 3º da Lei 9.363/96, o conceito de receita operacional bruta para efeitos do incentivo fiscal por ela instituído deve ser buscado subsidiariamente na legislação do imposto sobre a renda. Por esse exato motivo, o inciso II do parágrafo 15 do art. 3º da Portaria MF nº 38/97 a definiu como o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Não há, pois, autorização legal ou ministerial para dela excluir a parcela decorrente da venda no mercado externo de produtos que não tenham sido fabricados pela postulante ao benefício.

NORMAS PROCESSUAIS. PRINCÍPIO DO NON REFORMATIO IN PEJUS. *Deferida, ainda que indevidamente, a exclusão da parcela discutida da receita operacional bruta, a reforma de tal entendimento para que ela*

integre-a, bem como a receita de exportação, o que seria o correto, implicaria condenável reforma em prejuízo do recorrente, dado que leva a um valor ainda maior do incentivo discutido.

RESSARCIMENTO DE IPI. ACRÉSCIMO DE JUROS CALCULADOS COM BASE NA TAXA SELIC. APLICAÇÃO DAS DECISÕES DO STJ PROFERIDAS NO RITO DO ART. 543C. Na forma de reiterada jurisprudência oriunda do STJ, é cabível a aplicação da taxa selic acumulada a partir da data de protocolização do pedido administrativo, a título de “atualização monetária” do valor requerido quando o seu deferimento decorre de ilegítima resistência por parte da Administração tributária (RESP 993.164, RESP 1.150.188)

Para melhor demonstrar que a tese do acórdão paradigma foi reformada, colaciono os seguintes trechos do voto proferido pela CSRF:

[...]

De sorte que não me parece duvidoso que a decisão proferida não aplicou da melhor forma a legislação ao manter a exclusão daquela parcela da receita de exportação e determinar que ela fosse excluída também da Receita Operacional Bruta. Deveria, ao contrário, mantê-la na Receita Operacional Bruta – como já feito no trabalho fiscal – e determinar que ela fosse igualmente computada na receita de exportação. Até porque essa fora a postulação do recurso.

É importante destacar que essa determinação levaria a que o direito do contribuinte fosse ainda maior do que o que lhe acabou deferido pela decisão extra petita. Aplicá-la agora, no entanto, parece-me impossível dado que levaria à reformatio in pejus contra a recorrente.

Repita-se que a primeira exclusão não é objeto do recurso fazendário. O que ele postula é que se determine apenas a inclusão na Receita Operacional Bruta, mantendo-se, ao mesmo tempo, sua exclusão da receita de exportação, o que é a forma de cálculo que leva ao menor dos valores. A isso, a meu ver, não se pode dar provimento.

Nego, portanto, provimento ao recurso da Fazenda em relação a esse ponto.

[...]

Vê-se, claramente, que o único paradigma indicado pela recorrente, sofreu reforma total na tese nele deduzida, ou seja, justamente na matéria indicada como divergente pela PFN, a CSRF alterou o entendimento do acórdão recorrido.

Quando da apresentação do Recurso Especial pela PFN vigoravam as disposições do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, aprovadas pela Portaria nº 256, de 2009, que, no art. 67, do Anexo II, disciplinava o Recurso Especial, dispendo:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária

interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 10. O acórdão cuja tese, na data de interposição do recurso, já tiver sido superada pela CSRF, não servirá de paradigma, independentemente da reforma específica do paradigma indicado.

(*) destaquei

O atual Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 359, de 2015, com as alterações introduzidas pela Portaria MF nº 39, de 2016, contém a mesma previsão, no art. 67, § 15, do Anexo II:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente.

(*) destaquei

Esta é exatamente a situação do acórdão apresentado como paradigma. Assim, o acórdão indicado pela PFN em seu Recurso Especial não pode ser admitido como paradigma. Tendo sido o único paradigma indicado, não há como conhecer do Recurso Especial.

Outra razão levantada pela interessada para que não seja conhecido o Recurso Especial da PFN e que corrobora para o não conhecimento do recurso diz respeito ao descumprimento do art. 67, § 2º, do RICARF, tendo em conta que o aresto anulou, em matéria preliminar, a decisão de primeira instância, situação que impede o aviamento de REsp.

O mencionado § 2º, do art. 67, do RICARF, então aprovado pela Portaria MF nº 256, de 2009, assim dispunha:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 2º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que aplique súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da Câmara Superior de Recursos Fiscais ou do CARF, ou que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de primeira instância.

[...]

(*) destaques acrescentados

A mesma previsão se encontra no atual regimento interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015:

Art. 67 [...]

[...]

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

[...]

(*) destaques acrescentados

Como relatado à exaustão, o colegiado *a quo* decidiu anular o segundo acórdão proferido pela DRJ em São Paulo, que havia determinado que o órgão de origem proferisse um novo despacho decisório destinado, novamente, a analisar todo o direito creditório invocado, e não apenas o valor em litígio. Para que não parem dúvidas a respeito disso, mais uma vez transcrevo os seguintes trechos do acórdão recorrido:

[...]

[...] Assim, naquele momento a competência para julgar a matéria e emitir juízo de valor sobre as provas apresentadas era da DRJ/SPO1, razão pela qual são nulos o Acórdão nº 6159/04 e o Despacho Decisório proferido pela DIORT/DERAT/SPO em 30/10/2009 (a fls. 305 e segs.), pois conheceram de matéria que já estava definitivamente julgada na instância administrativa (direito creditório no montante de R\$ 35.249.252,79).

[...]

Além disso, a manifestação de inconformidade em face do Despacho Decisório de 11/05/2004, que reconheceu o direito creditório em R\$ 35.249.252,79, só devolveu à DRJ/SPO1 o conhecimento da matéria relativa à parte indeferida, ou seja, o direito creditório no valor de R\$ 6.201.528,85. Assim sendo, o Acórdão nº 16-26.128, de 28 de julho de 2010, ofende o princípio do *tantum devolutum quantum appellatum*, pois somente a matéria impugnada poderia ser objeto de revisão pela DRJ. Desse modo, é *ultra petita* a parte da decisão da DRJ que reduz o direito creditório já reconhecido pela DERAT, se tal matéria não lhe foi devolvida.

[...]

Por essas razões, voto por declarar nula a decisão recorrida na parte em que reduziu o direito creditório reconhecido, em 11/05/2004, pela DIORT/DERAT/SPO, no montante de R\$ 35.249.252,79.

[...]

Em face do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para:

a) declarar nulos o Despacho Decisório proferido pela DIORT/DERAT em 30/10/2009 (a fls. 305 e segs) e o Acórdão nº 6159, de 16 de novembro de 2004, da DRJ/SPO1(a fls. 274/275)
;

b) declarar nulo o Acórdão nº 16-26.128, de 28 de julho de 2010, da DRJ/SPO1, na parte em que reduziu o direito creditório reconhecido, em 11/05/2004, pelo Despacho Decisório da DIORT/DERAT/SPO (a fls. 140/141), restabelecendo assim o direito da recorrente ao saldo negativo do IRPJ do ano calendário de 1998 no montante de R\$ 35.249.252,79, e, conseqüentemente, a HOMOLOGAÇÃO da compensação solicitada limitada a esse valor;

[...]

Em face do exposto, voto por não conhecer do Recurso Especial da PFN.

Por conta disso, deixo de analisar os demais argumentos trazidos pela interessada, em suas contrarrazões, para o não conhecimento do recurso.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de NÃO CONHECER do Recurso Especial da PFN.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo