



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

Processo nº 13602.000125/99-51
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-001.733 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2016
Matéria CSLL
Recorrente Armazem Brasil Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1994, 1995, 1996, 1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NORMAS PROCESSUAIS. REFORMATIO IN PEJUS. POSSIBILIDADE.

Não há se falar em *reformatio in pejus* no âmbito administrativo, desde que seja dada a oportunidade de ampla defesa e o contraditório à parte interessada e sejam observados os prazos prescricionais.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. SÚMULA CARF 91.

Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Aguardando Nova Decisão

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL para considerar não decaído o crédito relativo ao ano calendário de 1993, exercício 1994. Devolvam-se os autos à DRJ para que avance no mérito em relação a esse período não decaído.

ANTONIO BEZERRA NETO - Presidente.

(assinado digitalmente)

LIVIA DE CARLI GERMANO - Relatora.

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: ANTONIO BEZERRA NETO (Presidente), LUCIANA YOSHIHARA ARCANGELO ZANIN, GUILHERME ADOLFO DOS SANTOS MENDES, LIVIA DE CARLI GERMANO, MARCOS DE AGUIAR VILLAS BOAS, RICARDO MAROZZI GREGORIO, JULIO LIMA SOUZA MARTINS, AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, LIZANDRO RODRIGUES DE SOUSA.

Relatório

Trata-se de pedidos de compensação de saldos credores de CSLL apurados nas declarações dos exercícios 1994, 1995, 1996 e 1997, com débitos de IRPJ do exercício 2000. Os referidos pedidos foram objeto de quatro processos, juntados por apensação, conforme segue:

Exercício	Processo	Pedido	Valor
1994	13602.00189/99-34	Compensação	R\$ 134.191,27
1995	13602.000533/99-68	Compensação	R\$ 113.616,19
1996	13602.000125/99-51	Compensação	R\$ 161.614,47
1997	13602.000041/00-79	Compensação	R\$ 69.990,18

Os créditos têm origem em recolhimentos de CSLL realizados com base na receita bruta que, após o levantamento do balanço ao final do ano-calendário, acabaram por se revelar em excesso.

Em 3/08/2000, por meio da Decisão SESIT/EQUIR n. 2272/2000, a Delegacia da Receita Federal de Belo Horizonte reconheceu em parte o direito creditório pleiteado (fls. 111 a 116), nos seguintes termos:

Assim, recomendo o reconhecimento dos indébitos tributários nos valores de R\$67.456,32 referente ao ano calendário de 1993, R\$35.073,99 referente ao ano calendário de 1994, R\$82.008,31 referente ao ano calendário de 1995 e R\$49.674,87 referente ao ano calendário de 1996 para serem compensados, nos termos do art. 12 da IN SRF no 21, de 10 de março de 1997, com as alterações da IN SRF no. 73, de 15 de setembro de 1997, com os acréscimos legais devidos.

(...)

Tendo em vista o exposto, RECONHEÇO a Armazém Brasil Ltda o direito à compensação do indébito tributário no valor de R\$234.213,49 (...)

Contra essa decisão a contribuinte apresentou "pedido de reconsideração" (fls. 119 a 125), requerendo o reconhecimento de "seu direito à compensação do indébito tributário, no valor de R\$246.218,21 (duzentos e quarenta e seis mil, duzentos e dezoito reais e vinte e um centavos), em substituição ao valor de R\$224.231,49, já reconhecido na mesma decisão, ...".

Em 02/05/2001, a DRF-BH efetuou a revisão de ofício da Decisão SESIT/EQUIR n. 2272/2000, reduzindo o crédito tributário reconhecido para o valor de

R\$154.438,10, por entender ter havido "erros de fato" (fls. 192-199) -- quais sejam: (i) a decadência relativa ao exercício 1994, ano calendário de 1993 e (ii) o recálculo de estimativas que não teriam sido recolhidas em sua integralidade. Para tanto, invocou o disposto no art. 32 do Decreto 70.235/1972. Nos itens a seguir, ao fazermos referência a esta decisão da DRF-BH utilizaremos a denominação "**Revisão de Ofício**".

Contra a Revisão de Ofício efetuada pela DRF-BH a contribuinte apresentou nova impugnação (fls. 202-213)

Em 27/11/2002 a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte proferiu o acórdão 02.428 (fls. 249-257), mantendo o crédito reconhecido na Revisão de Ofício.

Contra essa decisão a contribuinte apresentou recurso ao então Conselho de Contribuintes (fls. 260-267).

Nesse ínterim, os débitos compensados foram inscritos em dívida ativa e foram ajuizadas execuções fiscais contra a contribuinte:

CERTIDÃO DE DÍVIDA ATIVA Nº	DATA DA INSCRIÇÃO	PROCESSO AJUIZADO Nº	VARA
60 2 02 0038228-85	27.09.2002	018303056729-5	2ª. Vara Cível de Cons.Lafaiete
60 2 03 007608-57	09.12.2003	018304072770-7	1ª. Vara Cível de Cons.Lafaiete
60 6 03 027304-58	09.12.2003	018304072220-3	3ª. Vara Cível de Cons.Lafaiete
60 2 04 002455-04	13.02.2004	018304072220-3	3ª. Vara Cível de Cons.Lafaiete
60 6 04 002957-05	13.02.2004	018304072220-3	3ª. Vara Cível de Cons.Lafaiete

Em 19/05/2005 o então Conselho de Contribuintes anulou o processo a partir do segundo despacho decisório da DRF-BH, de 2/05/2001 (i.e., a Revisão de Ofício) (fls. 290-295). Entendeu o conselheiro relator que, com a apresentação da manifestação de inconformidade, a atividade jurisdicional da DRF-BH estava exaurida, razão pela qual não poderia ter proferido o ato anulado. O acórdão 105-15.103 foi assim ementado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NORMAS PROCESSUAIS - MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE - REFORMATIO IN PEJUS - NULIDADE - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DEFERIDO EM PARTE - Reconhecido em parte o indébito tributário, é defeso à DRF, sob novos argumentos, proferir decisão retificadora, para reduzir o quantum anteriormente reconhecido, sob o fundamento de ocorrência de erro material. (...)

ACORDAM os Membros da Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, ANULAR o processo a partir do segundo despacho decisório da DRF de Belo Horizonte, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado."

Interessante destacar o seguinte trecho do voto:

Vale dizer, a recorrente, não pediu à DRF a correção de inexatidões materiais, mas sim, dirigiu-se à DRJ para pedir o acolhimento do pedido inicial, em sua integralidade.

Assim, fica evidente que o Despacho Decisório tomou por base as razões da peça recursal endereçada à unidade jurisdicional superior, a DRJ.

E, agindo desta forma, a DRF interceptou indevidamente a Manifestação de Inconformidade e prolatou nova decisão com base nela, o que lhe era defeso, uma vez que estava exaurida a sua atividade jurisdicional.

Então, em 15/02/2006 a DRJ-BH proferiu o Acórdão n. 10.382 (fl. 305-317), o qual (i) reconheceu o direito creditório correspondente ao saldo negativo de CSLL dos exercícios de 1995, 1996 e 1997; e (ii) reduziu o montante do crédito já reconhecido na Decisão SESIT/EQUIR 2272/2000 para R\$169.987,57, por: a) extinção, por decurso de prazo, do direito à restituição do saldo negativo de CSLL apurado na declaração do exercício de 1994, ano-calendário de 1993; b) erro de fato na identificação do crédito pleiteado referente ao ano-calendário de 1996.

O quadro abaixo resume a situação narrada, quanto aos valores:

Ex.	Dec. n.º2272 (DRF)	Impugnação	Ac. 10.382 (DRJ)
1994	67.456,32	76.077,43	-
1995	35.073,99	50.778,83	50.623,46
1996	82.008,31	82.038,12	82.040,28
1997	37.323,83	37.323,83	37.323,83
	12.351,04	-	-
TOTAL	234.213,49	246.218,21	169.987,57

Em 20/04/2006 a contribuinte então apresentou recurso contra o Acórdão 10.382 da DRJ-BH (fls. 322 a 328), requerendo:

"seja decretada a anulação da decisão em que foi proferido o ACÓRDÃO DRJ/BHE N° 10.382 (3ª TURMA), de 15.02.06;

Que, sejam os autos remetidos à instância inferior para julgamento exclusivamente da parte da Decisão SASIT/EQIR 2272, de 03.08.2000, que foi desfavorável à Recorrente e constante da impugnação aviada.

Que seja determinado à Autoridade Julgadora de instância anterior, que oficie à Secretaria da Receita Federal em Belo Horizonte para que, independentemente da decisão final deste recurso, promova o encontro de contas em relação aos créditos do contribuinte, definitivamente reconhecidos na Decisão SASIT/EQIR 2272, de 03.08.2000, com os seus débitos lançados à compensação nos processos administrativos nos 13602.000125/99-51; 13602.189/99-34; 13602.000533/99-68 e 13602.000041/00-79 .

Por final, que determine à Autoridade Julgadora de primeira instância que determine à Secretaria da Receita Federal que oficie

à Procuradoria da Fazenda Nacional para que desista das execuções fiscais ajuizadas indevidamente e relacionadas com as inscrições em dívida ativa da União, constantes do quadro demonstrativo do item no. 12 desta petição."

Em 22/06/2007, considerando a IN 600/2005 e tendo em vista Acórdão DRJ-BH 10.382 (fls. 339 à 351), o Serviço de Orientação e Análise Tributária da DRF-BH autorizou a efetivação de compensação do direito creditório originado do presente processo com os débitos da pessoa jurídica, mediante emissão das respectivas Notas de Compensação-NT, conforme demonstrativos de fls. 389 à 397 (fls. 404).

Em 9/07/2007, por meio do Memorando nº 132/DRF/BHE/Seort/Eqrestpj (fls. 407), considerando o direito creditório reconhecido no Acórdão DRJ-BH 10.382/2006, bem como que, após a efetivação das compensações, restaram débitos em aberto, a DRF-BH solicitou à PFN que alterasse a inscrição e prosseguisse na cobrança dos débitos abaixo listados, excluindo-se os demais:

<i>Código</i>	<i>P.A./EX</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Moeda</i>	<i>Valor Originário</i>
2362	05/1999	30/06/1999	RS	21.990,27
2362	06/1999	30/07/1999	RS	20.554,38

Em 16/10/2007, por meio do acórdão 105-16.685 (fls. 409-414), o então Conselho de Contribuintes entendeu por bem receber o recurso apresentado pela contribuinte em 20/04/2006 como manifestação de inconformidade, determinado o retorno dos autos à DRJ-BH para o exame dos argumentos ali expostos. A decisão foi assim ementada:

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO - REFORMATIO IN PEJUS - Acórdão que reforma Despacho Decisório, diminuindo o crédito então reconhecido, tem a mesma característica do agravamento, caso em que, devolve-se ao contribuinte, o prazo para impugnação no concernente à matéria modificada (Decreto no. 72.235/1972, art. 18, par.3º).

Em 3/09/2008, a DRJ-BH proferiu o acórdão 02-18.938 (fls. 417-435), rejeitando a preliminar de nulidade suscitada pela contribuinte e indeferindo a solicitação, na parte objeto do litígio -- a qual a DRJ-BH definiu como: 1) indeferimento de direito creditório referente ao saldo negativo de CSLL apurado na declaração do exercício de 1994, ano-calendário de 1993; e 2) indeferimento de direito creditório referente a recolhimento indevido que teria sido feito no ano-calendário de 1996.

O acórdão da DRJ-BH n. 02-18.938 recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL Exercício: 1994, 1997

NULIDADE. Não é nula a decisão proferida por autoridade competente, sem preterição do direito de defesa.

AGRAVAMENTO. As apreciações das autoridades competentes relativas à restituição, compensação e ressarcimento de tributos e contribuições podem ser agravadas, inovadas ou ter sua fundamentação alterada, quando, em exames posteriores, diligências e perícias, realizadas no curso do processo, forem

verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, desde que devolvido o prazo para impugnação.

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO CONVERTIDO EM DCOMP. Na hipótese de pedido de compensação que não tenha sido convertido em Declaração de Compensação, a autoridade da SRF que indeferiu o pedido deverá dar prosseguimento à cobrança do crédito tributário já lançado de ofício ou confessado, independentemente de o sujeito passivo ter apresentado manifestação de inconformidade contra o indeferimento de seu pedido de compensação.

Solicitação Indeferida.

Notificada em 6/10/2008, a contribuinte apresentou seu recurso tempestivamente, em 3/11/2008 (fls. 438-445), na qual, em síntese:

(i) reitera os argumentos expostos na impugnação de fls. 119/125, quais sejam, inoccorrência de prescrição ou decadência e legitimidade dos créditos relativos ao ano-calendário de 1996;

(ii) reitera os argumentos expostos na impugnação/recurso de fls. 322/328, acerca das inscrições em dívida ativa e as execuções subseqüentes. Nesse tópico, observa que a maioria dos débitos tributários lançados à compensação nos três processos de no. 13602.189199-34, 13602.000533199-68 e 13602.000041/00-79, porque ainda não se tratavam de declarações de compensação (eis que anteriores à Lei 10.637/02), foram, em decorrência da decisão proferida no Acórdão DRJ-BH 02.428, de 27/11/2002 (que foi anulada) inscritos em dívida ativa, e posteriormente tiveram ajuizada a sua cobrança executiva. Todavia, as inscrições ocorreram indevidamente pois desde a data da primeira decisão, em 03.08.2000, e ainda depois da redução do valor do crédito para o valor de R\$ 169.987,57, sua situação era credora perante a Receita Federal, já que os recursos apresentados tiveram apenas o intuito de aumentar seu crédito objetivando efetiva restituição em espécie, após deduzidos os valores compensados. Em outras palavras, não procede o decidido pelo acórdão recorrido, no sentido de que, na época em que foi proferida, a lide só se instaurava em relação ao reconhecimento do direito creditório e que, indeferida a compensação, o débito era desvinculado do crédito e seguia caminho distinto.

Diante disso, expõe seus pedidos:

11. Por todo o exposto e provado, requer a ora Recorrente, que esta Egrégia Câmara, ao se pronunciar novamente sobre o processo, se ocupe também deste aspecto de fundamental importância nestes autos, determinando que a Administração do Tributo em procedimento de revisão de débitos inscritos e ajuizados, oficie à Procuradoria da Fazenda Nacional para que, em relação às inscrições em dívida ativa da União relacionadas no item anterior, requeira a desistência das ações revertendo a situação de débito do contribuinte.

12. Que, após a revisão dos procedimentos de ajuizamento das execuções requerido no item anterior, seja determinado à Autoridade da Secretaria da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte, que, independentemente da decisão final deste recurso, promova o encontro de contas em relação aos créditos do contribuinte, com os seus débitos lançados à compensação nos processos administrativos nos 13602.000125/99-51;

13602.000189/99-34; 13602.000533/99-68 e 13602.000041/00-79, ora apensados a estes autos e homologue as compensações dos referidos débitos, pelos seus valores originais atualizados na mesma proporção que os créditos do contribuinte, até o limite do valor reconhecido na Decisão SASIT/EQIR 2272, de 03.08.2000.

13. Que, à vista dos argumentos colocados neste recurso em relação ao indeferimento do direito creditório pleiteado referente ao saldo negativo de CSLL do exercício de 1994, ano-calendário de 1993 e do ano-calendário de 1996, que seja reformada a decisão com o seu reconhecimento, pelas próprias razões alinhavadas neste recurso e na impugnação original.

É o relatório.

Voto

Conselheira Relatora Livia De Carli Germano

O recurso é tempestivo e observa os demais pressupostos de admissibilidade, portanto dele conheço.

O quadro abaixo busca resumir o intrincado iter processual desenvolvido até o presente momento:

1999	Pedidos de restituição e compensação no valor total de R\$246.218,21
03/08/2000	Decisão SESIT/EQUIR 2272/2000 reconhece o valor de R\$224.231,49 (fls. 111 a 116)
02/05/2001	Revisão de Ofício reduz o crédito tributário para R\$154.438,10 (fls. 192-199) - anulada pelo acórdão CC 105-15.103/2005
27/11/2002	Acórdão 02.428 da DRJ-BH mantém o crédito reconhecido na Revisão de Ofício (fls. 249-257) - anulado pelo acórdão CC 105-15.103/2005 2002 a 2004 - Inscrições em Dívida Ativa dos débitos compensados
19/05/2005	Acórdão CC 105-15.103/2005 (fls. 290-295) - anula os atos processuais acima tachados
15/02/2006	Acórdão DRJ-BH 10.382/2006 reconhece crédito no valor de R\$169.987,57 (fls. 305-317) 22/06/2007 - Seort DRF-BH autoriza as compensações conforme valor reconhecido no Acórdão DRJ-BH 10.382 (fls. 404). 09/07/2007 - Memorando nº 132/DRF/BHE/Seort/Eqrestpj (fls. 407), considerando o direito creditório reconhecido no Acórdão DRJ-BH 10.382/2006, bem como que, após a efetivação das compensações, restaram débitos em aberto, solicita à PFN que altere a inscrição e prossiga na cobrança exclusivamente dos débitos nos valores de R\$21.990,27 e R\$20.554,38.
16/10/2007	Acórdão CC 105-16.685/2007 determina dar tratamento de manifestação de inconformidade ao recurso em face do Acórdão DRJ-BH 10.382/2006 (fls. 409-414)
3/09/2008	Acórdão 02-18.938/2008 da DRJ-BH julga a manifestação de inconformidade improcedente -- define o objeto do litígio como: 1) indeferimento de direito creditório referente ao saldo negativo de CSLL apurado na declaração do exercício de 1994, ano-calendário de 1993; e 2) indeferimento de direito

	creditório referente a recolhimento indevido que teria sido feito no ano-calendário de 1996. (fls. 417-435)
--	---

Estamos diante de um caso em que a contribuinte efetuou pedidos de restituição e compensação e, por ter obtido decisão que deferia apenas em parte o seu pedido, apresentou "recurso" (aqui utilizamos o termo em seu sentido lato) a fim de ver todo o seu pedido atendido.

É importante registrar que os pedidos de compensação de que trata este processo não se convertem em declaração de compensação. De fato, não se aplicam as disposições do §4º do art. 74 da Lei 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 49 da Lei 10.637/2002. Isso porque a conversão do pedido de compensação em declaração de compensação sujeita à sistemática introduzida pela MP 66/2002 (convertida na Lei 10.637/2002) só se aplica a pedidos de compensação que, em 30 de setembro de 2002, se encontravam pendentes de apreciação pela autoridade administrativa. No caso, porém, a autoridade administrativa apreciou os pedidos de compensação da contribuinte por ocasião da Decisão SESIT/EQUIR 2272/2000, tendo a contribuinte sido intimada em 29/01/2001 (fls. 119).

Retomando, nota-se que, no caso, quem definiu o objeto da lide foi a contribuinte, que, ao apresentar seu "recurso" (fls. 119-125), instaurou a fase contenciosa do que até então era um simples procedimento administrativo.

Essa circunstância foi captada por este Conselho na primeira análise do caso em questão quando, nos autos do acórdão 105-15.103/2005, reconheceu que, ao proferir a Decisão SESIT/EQUIR 2272/2000, exauriu-se a tarefa da DRF-BH, de maneira que esta não poderia, a pretexto de realizar a revisão de ofício de sua decisão com base no artigo 32 do Decreto 70.235/72, alcançar a reforma de ato administrativo perfeito, já submetido à análise de instância superior.

De fato, o artigo 32 do Decreto 70.235/72 apenas permite a revisão com relação a "*inexatidões materiais devidas a lapso manifesto e os erros de escrita ou de cálculos existentes na decisão*".

Pois bem. Quando instaurou a lide em questão, a contribuinte objetivava ver reconhecido o seu direito à restituição/compensação do valor total de R\$246.218,21, em substituição ao valor de R\$224.231,49 reconhecido na Decisão SESIT/EQUIR 2272/2000.

Foi tão somente esta a matéria submetida à apreciação da DRJ-BH.

Note que a situação seria diferente caso todo o crédito tivesse sido indeferido pela DRF-BH, pois nesse caso a análise de toda a matéria teria sido devolvida à DRJ-BH e não teria havido *reformatio in pejus*.

Também não é caso de recurso de ofício. De fato, não há previsão legal de recurso de ofício contra decisão que defira total ou parcialmente pedido de restituição/compensação -- o artigo 34 do Decreto 70.235/72 prevê o recurso de ofício apenas nos casos de decisão de primeira instância que (i) exonere o contribuinte do pagamento de tributos acima de determinado valor; ou (ii) deixe de aplicar pena de perda de mercadorias ou outros bens cominada à infração denunciada na formalização da exigência.

Ademais, ao contrário do que entendeu a DRJ-BH no Acórdão n. 10.382/2006, não é caso de aplicação do artigo 18, §3º do Decreto 70.235/1972, que dispõe:

§ 3º 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 lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifamos)

É que tal dispositivo pressupõe a existência de uma exigência inicial, ou seja, pressupõe processo administrativo instaurado a partir de procedimento inquisitório (auto de infração) sendo que o caso aqui é de pedido de compensação (direito de petição).

Não obstante, o acórdão 105-16.685/2007 do então Conselho de Contribuintes, quando determinou dar tratamento de manifestação de inconformidade ao recurso interposto em face do Acórdão DRJ-BH 10.382/2006, entendeu que a *reformatio in pejus* era possível, desde que a contribuinte tivesse a oportunidade de se manifestar, ou seja, desde que respeitado o contraditório.

Embora tal decisão não tenha indicado como fundamento legal o parágrafo único do artigo 64 da Lei 9.784/1999, entendo que este é o dispositivo aplicável ao caso, eis que estabelece:

Art. 64. O órgão competente para decidir o recurso poderá confirmar, modificar, anular ou revogar, total ou parcialmente, a decisão recorrida, se a matéria for de sua competência.

Parágrafo único. Se da aplicação do disposto neste artigo puder decorrer gravame à situação do recorrente, este deverá ser cientificado para que formule suas alegações antes da decisão. (grifei)

Sobre o assunto, a doutrina observa:

"Ao estabelecer que é possível que a decisão sobre o recurso possa causar gravame ao recorrente, está, implicitamente, admitindo que, mesmo tendo recorrido apenas o interessado (o que aqui vai ser a regra, já que quase não haverá o contraditório de partes, como sucede no processo judicial), pode ocorrer que a decisão no recurso desfavoreça mais ainda o recorrente do que a decisão recorrida o fizera." (CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Processo Administrativo Federal - Comentários à Lei nº 9.784 de 29/1/1999*. 3 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 325-326).

A proibição da *reformatio in pejus* é decorrência do devido processo legal e das garantias do contraditório e da ampla defesa. Tradicionalmente visto como um dogma do processo judicial, tal princípio veda que o órgão *ad quem* profira decisão mais desfavorável ao recorrente do que aquela contra a qual se interpôs recurso.

Em âmbito penal, o princípio da *non reformatio in pejus* é consagrado no artigo 617 do Código de Processo Penal, sendo uma limitação ao poder punitivo estatal e uma garantia ao acusado:

Art. 617. O tribunal, câmara ou turma atenderá nas suas decisões ao disposto nos artigos 383, 386 e 387, no que for aplicável, não podendo, porém, ser agravada a pena, quando somente o réu houver apelado da sentença.

O mesmo não se pode dizer em matéria civil, em que, embora não haja disposição legal expressa, admite-se a *reformatio in pejus*, por exemplo, em matérias de ordem pública:

CPC 2015 - Lei n. 13.105/2015

Art. 484, § 3º O juiz conhecerá de ofício da matéria constante dos incisos IV, V, VI e IX, em qualquer tempo e grau de jurisdição, enquanto não ocorrer o trânsito em julgado.

Art. 487. Haverá resolução de mérito quando o juiz: (...)

II - decidir, de ofício ou a requerimento, sobre a ocorrência de decadência ou prescrição;

No âmbito administrativo, a vedação da *reformatio in pejus* encontra obstáculo nos princípios da supremacia do interesse público, da oficialidade e da verdade material, como leciona a doutrina:

Por conseguinte, o interesse da Administração em alcançar o objeto do processo e, assim, satisfazer o interesse público pela conclusão calcada na verdade real, tem prevalência sobre o interesse do particular. Por isso é que esse princípio serve também como fundamento da reformatio in pejus, como examinamos anteriormente. (CARVALHO FILHO, op. cit., p. 820-821)

Neste sentido, o Supremo Tribunal Federal já decidiu:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. ADMINISTRATIVO. ATENDIMENTO BANCÁRIO. REGULAMENTAÇÃO POR NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS LOCAIS. POSSIBILIDADE. REPERCUSSÃO GERAL RECONHECIDA PARA RATIFICAR A JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. PROCESSO ADMINISTRATIVO. RECRUESCIMENTO DA SANÇÃO ADMINISTRATIVA EM RECURSO DO ADMINISTRADO. PRINCÍPIO DA AUTOTUTELA. POSSIBILIDADE. (...)

3. A possibilidade da administração pública, em fase de recurso administrativo, anular, modificar ou extinguir os atos administrativos em razão de legalidade, conveniência e oportunidade, é corolário dos princípios da hierarquia e da finalidade, não havendo se falar em *reformatio in pejus* no âmbito administrativo, desde que seja dada a oportunidade de ampla defesa e o contraditório ao administrado e sejam observados os prazos prescricionais. (...) (STF, Primeira Turma, Ag.Reg, no RE com Agravo 641.054/RJ, Relator Min. Luiz Fux, 22.05.2012)

Interessante destacar trecho do voto do julgado acima ementado:

*(...) a possibilidade da anulação dos atos administrativos, **ainda que de ofício ou quando implique sanção ao administrado**, decorre do princípio da autotutela da administração pública, em nome do interesse público, sendo observado em todo o caso os prazos prescricionais. (grifamos)*

Portanto, entendo que não há nulidade na *reformatio in pejus* perpetrada pela DRJ por meio do Acórdão DRJ-BH 10.382/2006. Como observou o acórdão recorrido, "Ao contrário do processo judicial, no administrativo admite-se a decisão extra petita, pois o que conta é a lei, e não a pretensão do particular. O que vale é o princípio da legalidade acima de tudo. O lançamento deve estar de acordo com lei, e o vício porventura existente deve ser saneado, ainda que o contribuinte dele não tenha reclamado." (fl. 430)

As matérias objeto do presente recurso são, portanto, o quanto decidido no acórdão recorrido n. 02-18.938/2008 (fls. 417-435), em resumo: 1) indeferimento de direito creditório referente ao saldo negativo de CSLL apurado na declaração do exercício de 1994, ano-calendário de 1993; e 2) indeferimento de direito creditório referente a recolhimento indevido que teria sido feito no ano-calendário de 1996.

Passo a tratar de tais matérias.

Saldo negativo de CSLL relativo ao exercício 1994, ano-calendário 1993

Em relação ao exercício de 1994, ano-calendário de 1993, a DRJ entendeu que o direito ao crédito encontrava-se extinto quando da protocolização do pedido em 1999.

Isso porque, segundo a DRJ-BH, da conjunção dos artigos 156, inciso I, 165, inciso I, e 168, *caput* e inciso I, do CTN, o direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 anos contados da data da extinção do crédito tributário, assim entendida a data do pagamento.

Em outras palavras, entendeu a DRJ-BH que, no lançamento por homologação, o pagamento antecipado extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação, de maneira que, sendo a condição resolutória e não suspensiva, o efeito extintivo do pagamento se opera de imediato. Neste sentido:

"Na hipótese dos autos, os pagamentos e, conseqüentemente, a extinção dos créditos tributários se verificaram no ano-calendário de 1993, a exceção de um, cujo recolhimento foi efetuado em janeiro de 1994. Conforme fl. 01 do processo 13602.000189/99-34, o pedido de restituição somente foi protocolizado em 28/04/1999. Nessa data, já se passara o mencionado quinquênio legal, estando o direito da interessada definitivamente decaído." (fl. 312).

O prazo para se pleitear a restituição de tributos no caso dos chamados lançamentos por homologação foi objeto de muita discussão, tanto judicial quanto administrativa. Sobre o assunto, este tribunal administrativo acabou por referendar a "tese dos 5 + 5" para pedidos efetuados antes da Lei Complementar 118/2005, tendo aprovado a Súmula CARF n. 91, cujo teor é o seguinte:

Súmula CARF nº 91: Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

Nos termos do Regimento Interno deste CARF (Portaria MF 343/2015), as súmulas são de observância obrigatória por parte dos conselheiros, sendo sua inobservância inclusive causa para perda de mandato (art. 45, VI, do Anexo II).

Considerando o teor da Súmula CARF n. 91, não se encontra prescrito o direito à restituição do saldo negativo de CSLL do ano calendário de 1993, pleiteado em 1999.

Quanto ao montante do crédito pleiteado, a Decisão SESIT/EQUIR 2272/2000 esposou entendimento assim resumido no Acórdão da DRJ-BHE n. 10.382/2006:

"Em relação ao exercício de 1994, confirmou-se o saldo negativo apurado na declaração, no valor de 91.900,53 UFIR, equivalente a R\$ 76.157,96 em 01/01/1996. Entretanto, constatou-se que parte desse saldo foi consumida por compensação, para quitar a contribuição mensal devida em meses dos anos-calendários de 1997 e 1998. O saldo remanescente demonstrado é igual a R\$ 67.456,32."

Não obstante, a Recorrente contesta o tratamento dado à matéria. Conforme observou o acórdão recorrido (fl. 428-429), as razões de discordância foram resumidas no Acórdão DRJ-BH n. 10.382/2006 como segue:

- o valor do crédito a que tem direito equivale, em 01/01/1996, a R\$ 76.077,43;

- discorda do procedimento do fisco, que consiste em subtrair, do crédito acima, débitos referentes aos anos-calendários de 1997 e 1998, deflacionados até 01/01/1996;

- esse procedimento levaria o contribuinte a ter que fazer em sua contabilidade uma série de estornos e lançamentos de ajustes, para desfazer compensações entre tributos da mesma espécie efetuadas em 1997;

- o valor de R\$ 3.648,89, compensado com débito referente a dezembro de 1997, não pode ser excluído do crédito a ser reconhecido:

- a estimativa referente a dez/97, a ser paga em janeiro de 1998, foi feita pelo líquido, de R\$ 15.060,65;

— "o lançamento do valor de R\$ 3.648,89 seria feito a débito da conta cont. soc. a recuperar - base 97, o que geraria um aumento de ativo circulante e, pela compensação, a crédito da conta cont. soc. a recuperar - base 93, ou de qualquer outra conta que represente saldo credor contribuinte de contribuição social de qualquer outro ano, o que geraria redução de ativo circulante, e, como se depreende, compensaria sendo, por isso, igual a zero (aumento de ativo circulante e diminuição de ativo circulante)";

- da mesma forma, os débitos referentes ao exercício de 1999 foram compensados pelo contribuinte no exercício de competência, 1999, ano-calendário 1998, com o saldo da conta contribuição social a compensar;

Acontece que, em vista da questão prejudicial relativa à prescrição, a DRJ-BH não chegou a analisar o mérito das razões acima expostas, nem no acórdão recorrido (n. 02-18.938/2008) nem no acórdão n. 10.382/2006. Isso fica claro do seguinte trecho do acórdão 10.382/2006 (fl. 312, grifamos):

*Em face da extinção do direito, exclui-se, do crédito reconhecido, o valor de R\$ 67.456,32, que representaria a parte não utilizada do saldo negativo de CSLL apurado na declaração do exercício de 1994. **Conseqüentemente, fica prejudicado o questionamento da exatidão desse valor, em decorrência de compensações efetuadas em declarações posteriores.***

Neste sentido, para evitar a supressão de instância, entendo que, uma vez superada a prescrição por aplicação da Súmula CARF n. 91, as razões de impugnação da ora Recorrente (acima expostas de forma resumida) devem ser analisadas pela DRJ-BH previamente à manifestação deste colegiado.

Não obstante a determinação acima, duas observações finais se fazem pertinentes.

Recolhimento indevido do ano-calendário de 1996

Quanto ao crédito relativo ao ano-calendário de 1996, não há discordância da Recorrente quanto ao valor que acabou por ser deferido, conforme ressaltaram tanto o Acórdão DRJ-BH n. 10.382 quanto o acórdão recorrido. Veja-se:

Acórdão DRJ-BH n. 10.382/2006 (fls. 312-313, grifamos)

No despacho decisório, fl. 115, além de se reconhecer o saldo negativo apurado na ficha 11 da declaração do exercício de 1997, no valor de R\$ 37.323,83 (fl. 82), concedeu-se crédito no valor de R\$ 12.351,04, a título de recolhimento indevido de estimativas mensais. O primeiro valor acima, referente ao saldo negativo, não foi contestado nem demanda revisão. Já o segundo há de ser excluído do crédito deferido.

Realmente, procede a alegação da impugnante de que o valor recolhido a maior é R\$1.211,96 e não R\$12.351,04. (...)

Ocorre que, conforme esclarece a impugnante, o objeto do seu pedido limita-se ao saldo negativo apurado na declaração, de 'R\$ 37.323,83. Ainda conforme impugnação, o valor recolhido a maior, de R\$ 1.211,96, foi transferido para a conta de contribuição social a compensar. Portanto, é imperiosa a exclusão dos R\$ 12.351,04.

Importante registrar que a redução do direito creditório de que trata este tópico vem atender aos argumentos da impugnante.

Acórdão DRJ-BH 02-18.938/2008 (fls. 429-430, grifo do original)

O impugnante requereu, expressamente, que se reconhecesse crédito em valor menor do que o apurado no ato contestado. Prova o exposto o trecho abaixo transcrito, extraído da impugnação fl. 124:

"Como fazem prova os DARFs e a listagem do Razão Analítico anexos ao processo, o Contribuinte pagou, referente à Contribuição Social - estimativa referente ao Exercício de 1997, Ano Calendário de 1996, valor de R\$ 122.382,43, excluiu desse valor, transferindo para a conta 2401-7 Cont. Social a Compensar, os valores pagos a maior no período, no total de R\$ 1.211,96, demonstrados no quadro abaixo e diminuiu também o valor de R\$ 83.946,64, referente à Contribuição social devida, obtendo o saldo da Contribuição Social - Estimativa do Exercício de 1997, ano-base de 1996, no valor de R\$ 37.323,83. O valor encontrado pela Receita Federal a fls. 5 do seu relatório foi de R\$ 49.674,87." (...)

"Diante disso, o contribuinte requer que seja reconhecido o saldo credor da Contribuição Social - Estimativa, referente ao Exercício de 1997, Ano Calendário de 1996, em 31/12/1996, no

valor de R\$ 37.323,83, para ser compensado, nos termos da legislação específica, com os acréscimos legais."

Considerando que toda a pretensão da Recorrente foi acolhida, observo que não há propriamente recurso a ser examinado quanto a este tópico.

Inscrições em dívida ativa

Como já se ressaltou, trata-se de pedidos de compensação efetuados antes da MP 66/2002 e da Lei 10.637/2002, os quais não foram convertidos em declaração de compensação, ou seja, trata-se de débitos que não foram confessados pelo contribuinte. Desse modo, sua cobrança pela via executiva depende de prévio lançamento de ofício, conforme reconheceu a Instrução Normativa SRF nº 460/2004:

Art. 69. Na hipótese de pedido de compensação que não tenha sido convertido em Declaração de Compensação, a autoridade da SRF que indeferiu o pedido deverá dar prosseguimento à cobrança do crédito tributário já lançado de ofício ou confessado, independentemente de o sujeito passivo ter apresentado manifestação de inconformidade contra o indeferimento de seu pedido de compensação.

*Parágrafo único. Na hipótese de crédito tributário não lançado de ofício nem confessado, **deverá ser promovido o lançamento de ofício do crédito tributário.** (grifamos)*

Não obstante, quanto ao pedido para que se oficie a Procuradoria da Fazenda Nacional para que requeira a desistência das ações relativas aos débitos inscritos em dívida ativa, entendo que este foge à esfera de competência deste tribunal administrativo. Assim, eventual irregularidade das inscrições em dívida ativa deve ser discutida em ação própria.

Diante de todo o exposto, entendo pela necessidade de retorno dos autos à DRJ-BH para que, uma vez superada a prescrição (por aplicação da súmula CARF n. 91), esta se pronuncie quanto ao mérito do crédito relativo ao ano calendário de 1993, exercício 1994.

Livia De Carli Germano - Relatora

(assinado digitalmente)