



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

Processo nº 13708.000627/2003-04
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.072 – 1ª Turma
Sessão de 13 de março de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES LTDA

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE.

No âmbito de análise de uma declaração de compensação, a análise de aspectos relacionados à base de cálculo do tributo cabem perfeitamente no procedimento destinado à verificação da certeza e liquidez do direito creditório a ser restituído/compensado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luis Fabiano Alves Penteado (relator), Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, com o retorno dos autos ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões constantes do recurso voluntário. Votaram pelas conclusões quanto ao conhecimento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Rafael Vidal de Araújo.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício e Redator

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Lizandro Rodrigues de Sousa (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 1.792/1.801) interposto pela PGFN contra o acórdão 1301-002.559 da 1ª Turma da 3ª Câmara que restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO IRPJ. PREJUDICIAL DE MÉRITO. MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO IMPOSSIBILIDADE.

Não deve a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de mérito e dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior e Milene de Araújo Macedo que rejeitavam a preliminar.

Alega a Fazenda divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria revisão do IRPJ devido, sem lançamento de ofício, para fins de análise do crédito de saldo negativo, com indicação dos acórdãos paradigmas nº 1402-00.403 e nº 9101-001.959, cujas ementas estão abaixo transcritas::

Acórdão nº 1402-00.403 - 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000, 2001

**SALDOS NEGATIVOS DE RECOLHIMENTO DO IRPJ E CSLL.
PRAZO PARA PLEITEAR A RESTITUIÇÃO E PARA EFETUAR
VERIFICAÇÕES FISCAIS.**

O prazo para pleitear a restituição do saldo negativo de IRPJ ou CSLL, acumulado no ajuste anual, devidamente apurado, escriturado e declarado ao Fisco, é de 5 anos contados do período que a contribuinte ficar impossibilitada de aproveitar esses créditos, mormente pela mudança de modalidade de apuração dos tributos ou pelo encerramento de atividades. De igual forma, a administração tributária conta também com 5 anos para verificar a correção dos valores pleiteados, estando a contribuinte obrigada a manter a escrituração e comprovantes e boa guarda, em observância ao artigo 264 do RIR/2009.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DEDUÇÕES.

A comprovação do imposto de renda retido na fonte, incidente sobre rendimentos incluídos na determinação do lucro real, deve ser efetuada pela apresentação do comprovante da retenção emitido pela fonte pagadora. Todavia, a falta desse documento poderá ser suprida mediante apresentação dos documentos contábeis e fiscais do contribuinte, bem como dos comprovantes de pagamentos de rendimento destacando tais retenções, se for o caso, igualmente contabilizados.

Preliminar rejeitada. Recurso Voluntário Negado.

Acórdão nº 9101-001.959 - 1ª Turma da CSRF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/1999 a 31/03/1999

**PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO.
COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA POR INSUFICIÊNCIA
DE CRÉDITO DECORRENTE DE SALDO NEGATIVO.
AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS ANTECIPAÇÕES.
AUSÊNCIA DE REVISÃO DOS PROCEDIMENTOS
ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE NA APURAÇÃO.
HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INEXISTÊNCIA.**

Nos casos em que a fiscalização não homologa compensação pretendida pelo contribuinte por inexistência de crédito, verificada em razão da ausência de comprovação (i) das antecipações declaradas e (ii) do cumprimento de requisitos legais estabelecidos para seu aproveitamento, durante a recomposição do saldo negativo, não há que se falar em homologação tácita, pois não há alteração ou revisão procedimentos realizados pelo contribuinte na apuração do resultado tributável.

*PRAZO PARA VERIFICAÇÕES NA
ESCRITURAÇÃO.DECADÊNCIA.*

O disposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional diz respeito somente ao lançamento dos tributos devidos e não interfere na prerrogativa do Fisco de verificar escrituração passada, quando necessária à apuração da verdade material.

Recurso Especial do Contribuinte Negado

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial

Em despacho de admissibilidade (fls. 1.806/1.813), fora dado seguimento ao Recurso.

Contrarrazões da Contribuinte

A Contribuinte apresentou contrarrazões ao Recurso Especial da PGFN (fls. 1.825/1.854) por meio do qual alega:

i-) ausência divergência em relação ao acórdão n. 1402-000403 (primeiro paradigma), visto que o acórdão recorrido trata de situação em que o fisco considerou comprovada em curso de diligência a existência de antecipações de IRPJ que compuseram o saldo negativo (estimativas mensais e IRRF), contudo, pretendeu reapurar a própria composição do lucro real no período com questionamentos acerca de reconhecimento de receitas e despesas de variação cambial, ao passo que no acórdão paradigma, discute-se decadência para o fisco investigar as retenções de IRRF que compõem o saldo negativo;

ii-) ausência divergência em relação ao acórdão n. 9101-001.959 (segundo paradigma) que trata de caso em que o despacho decisório proferido no processo indeferiu saldo negativo em razão de ausência de comprovação do oferecimento à tributação das receitas vinculadas ao IRRF aproveitado no saldo negativo e

iii-) em relação ao mérito alega, basicamente, que o Fisco possui prazo decadencial de 05 anos para efetuar o lançamento tributário e eventuais ajustes na base de cálculo do tributo utilizado pelo contribuinte deve observar tal prazo. A verificação dos componentes do saldo negativo que gera crédito oposto pelo contribuinte ao fisco que pode ocorrer em até 05 anos da data do pedido de restituição ou compensação, não deve ser confundido com revisão de base de cálculo que deve ocorrer em até 05 anos após encerramento do período-base.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado - Relator

Conhecimento

Adoto as razões do Despacho de Admissibilidade para conhecer do Recurso.

Mérito

O cerne da questão pode ser assim resumido: quando inicia-se a contagem do prazo decadencial para alteração do saldo de prejuízo fiscal/SALDO NEGATIVO? As respostas podem variar entre: i-) no período em que tal saldo foi constituído e ii-) no período em que aproveitado em processo de compensação.

De início, destaco recente julgado desta 1ª Turma da CSRF (acórdão 9101-003.692) de relatoria do ilustre Conselheiro Demetrius Nichele Macei que restou assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. REVISÃO DA APURAÇÃO DO LUCRO FISCAL E CONTÁBIL. IMPOSSIBILIDADE.

Em se tratando de direito creditório materializado em saldo negativo de IRPJ, excetuando-se grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, por exemplo, estimativas e IRRF, assim como os valores com repercussão em diversos períodos, como realização do lucro inflacionário, saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, que podem ser verificadas a qualquer tempo respeitado o prazo inserto no § 5º, do art. 74, da Lei 9.430/96, as alterações na base de cálculo do imposto submetem-se ao prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Não se pode alterar o resultado da pessoa jurídica, devidamente apurado em DIPJ, decorrido o prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN. O pedido de compensação não tem o condão de reabrir o prazo decadencial.

Alinho-me integralmente com tal julgado.

Entendo ser inquestionável que dispõe o fisco do prazo de 05 anos a contar do momento da ocorrência do fato gerador, para efetuar o lançamento de crédito tributário, conforme determina o art. 150, § 4º do CTN.

Indo além, tal racional também se aplica à análise e eventual glosa de parte ou integralidade de Prejuízo Fiscal, Base de Cálculo Negativa de CSLL ou saldo negativo. Isso porque, o eventual recálculo do IRPJ e CSLL, decorrente da glosa de exclusões ou exigência de adições às respectivas bases de cálculo, equipara-se, indubitavelmente, a lançar valores nos períodos em questão, ainda que não haja valores a recolher.

Destaco aqui, julgado nos autos do Processo n. 10805.721977/2012-02 – Relato Conselheiro Benecedito Celso Benicio Júnior:

“ DECADÊNCIA – ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO FISCAL – GLOSA NO APROVEITAMENTO. A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido.”

Neste sentido, trago mais alguns julgados deste Conselho na mesma direção nos quais grifo os trechos mais relevantes:

DECADÊNCIA - ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO – GLOSA NO APROVEITAMENTO – A contagem do prazo legal de decadência para que o fisco altere o valor do saldo de prejuízo fiscal deve ter início no período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido. DECADÊNCIA – CONTAGEM DE PRAZO – REALIZAÇÃO MÍNIMA DO LUCRO INFLACIONÁRIO – APLICAÇÃO DA SUMULA N. 10 – O prazo decadencial para constituição do crédito tributário relativo ao lucro inflacionário diferido é contado do período de apuração de sua efetiva realização ou do período em que, em face da legislação, deveria ter sido realizado, ainda que em percentuais mínimos.

Na íntegra: (...) Tenho para mim que a razão está com a recorrente. Isso porque, a meu ver, a decadência é algo que atinge todo o conjunto de informações que compuseram a atividade do lançamento efetuado em determinado período e que consta nos livros e documentos que integram a escrituração fiscal da empresa. O período atingido pela decadência, portanto, toma imutáveis os lançamentos feitos nos livros fiscais, não podendo ser mais alterados, seja pelo fisco, seja pelo contribuinte. (...) Essa questão, aliás, não é nova na jurisprudência administrativa. Vários precedentes já foram apreciados e o entendimento desta Corte é no sentido sustentado pela recorrente. Assim, é firme a orientação jurisprudencial que a contagem do prazo decadencial deve ter início na data em que o prejuízo é apurado. A partir dessa data, tem o fisco cinco anos para verificar os critérios utilizados na quantificação do valor do prejuízo e questionar a forma como ele foi apurado. Passado esse prazo, o fisco não pode mais glosar o valor compensado. (Acórdão 10809.621, Relator João Francisco Bianco, DOU em 07.11.2008).

RECURSO EX OFFICIO — DECADÊNCIA — EFEITOS — O alcance das regras de decadência previstas no CTN, não só obsta o direito de o Fisco constituir o crédito tributário de período já precluso, como também, o de alterar informações e valores registrados em livros contábeis e fiscais, já alcançados pela homologação tácita.

Homologado o crédito, por já estar extinto o direito de lançar pelo decurso de prazo previsto no CIN; homologada está toda a atividade praticada pelo contribuinte, vale dizer, todo o conjunto de informações contábeis e fiscais que a orientaram. (Acórdão 10196.265, Relator Paulo Roberto Cortez, DOU em 06/03/2008).

DECADÊNCIA - AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA - DECADÊNCIA – Glosar no presente os efeitos decorrentes de valores formados no passado só é possível se a objeção do fisco não comportar juízo de valor quanto ao fato verificado em período já atingido pela decadência. (Acórdão 10707.819, Relator designado Natanael Martins, DOU em 01.04.2005).

IRPF – REVISÃO DO PREJUÍZO FISCAL – COMPENSAÇÃO – A Fazenda Nacional tem o prazo de cinco anos para rever o prejuízo fiscal apurado e adequadamente declarado. Incabível a glosa da compensação do prejuízo que, oportunamente, não foi revisto pela autoridade competente. Preliminar acatada. (Acórdão 10246.305, Relatora Maria Goretti de Bulhões Carvalho, DOU em 10/09/2004).

CSLL – BASE NEGATIVA – AJUSTES NO PASSADO COM REPERCUSSÃO FUTURA – DECADÊNCIA - Adicionar valores tidos como indedutíveis em um determinado período, provocando a diminuição do saldo de base negativa, embora resultando em efeitos futuros, na prática, equívale a efetuar um lançamento de ofício naquele período já atingido pela decadência. Vedação. (Acórdão 10706.572, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 21/06/2002)

DECADÊNCIA — ALTERAÇÃO DO SALDO DE PREJUÍZO — GLOSA NO APROVEITAMENTO — Existindo erro na apuração do prejuízo fiscal, o prazo legal da abrangência da decadência deve considerar o período em que o prejuízo fiscal foi apurado e não o período em que o prejuízo fiscal foi aproveitado na compensação com lucro líquido. (Acórdão 10806.921, Relator José Henrique Longo, em 17/04/2002).

DECADÊNCIA – IRPJ – PREJUÍZOS FISCAIS – GLOSA DE DESPESAS – O direito de a Fazenda Pública constituir exigências tributárias relativas ao imposto de renda das pessoas jurídicas, extingue-se após cinco anos da ocorrência do fato gerador, de acordo com o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN. A glosa de despesas, ainda que implique apenas em redução de prejuízos fiscais, por comportar juízo de dedutibilidade, não provada a existência de fraude ou simulação, está impedida pelo decurso do prazo decadencial referido. (Acórdão nº 10706.061, Relator Luiz Martins Valero, DOU em 28/03/2001)

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS EXERCÍCIOS DE 1989 E 1990 – Incabível a glosa da compensação de prejuízo com o lucro real obtido em determinado exercício, quando o referido prejuízo, apurado na demonstração do lucro real, não tiver sido objeto de revisão por parte da autoridade lançadora no prazo decadencial. Recurso provido. (Acórdão 10318.623, Relator Cândido Rodrigues Neuber, em 14/05/1997).

Acertada a corrente dominante nos julgados acima e não poderia ser diferente. Isso porque, pensar de forma diversa, seria eternizar a possibilidade do Fisco rever a apuração de tributos dos contribuintes.

Imagine-se exemplo em que o Fisco tivesse glosado o saldo negativo de 2000, por este ter sido composto por compensação de saldo negativo de 1996, composto por compensações de créditos de 1991 e assim por diante, até que o Fisco concluísse que não concorda com despesa deduzida pelo contribuinte em 1960.

Não me preocupei aqui em avaliar as diferentes sistemáticas e regras de compensação de IRPJ e CSLL vigentes desde 1960. O exemplo pode ser imaginado em relação ao futuro, em que em 2030 o Fisco estivesse avaliando deduções de 2000.

O ponto relevante aqui é a segurança jurídica. A decadência e a prescrição servem para dar segurança jurídica às relações na sociedade, o que inclui a relação entre fisco e contribuinte.

O ilustre jurista Renato Sobrosa Cordeiro nos ensina (Prescrição administrativa. In: Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, nº 207, 1997):

“A prescrição, em qualquer área do direito, é princípio de ordem pública e objetiva estabilizar as relações jurídicas. [...] A imprescritibilidade resulta imoral sob qualquer aspecto na vida social, sendo exceção à regra geral do ordenamento jurídico brasileiro. Sem a prescrição tudo seria permanente” (meus grifos)

Destaco aqui trecho do voto do Conselheiro Demetrius Nichele Macei no precedente acima citado da presente 1ª Turma da CSRF que ratifica o entendimento acima exposto:

Em se tratando de direito creditório materializado em saldo negativo de IRPJ, excetuando-se grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, por exemplo, estimativas e IRRF, assim como os valores com repercussão em diversos períodos, como realização do lucro inflacionário, saldo de prejuízos fiscais de anos anteriores, que podem, ao ver deste Julgador, ser verificadas a qualquer tempo respeitado o prazo inserto no § 5º, do art. 74, da Lei 9.430/96, as alterações na base de cálculo do imposto submetem-se ao prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Não se pode alterar o resultado da pessoa jurídica, devidamente apurado em DIPJ, decorrido o prazo decadencial do art. 150, § 4º do CTN. O pedido de compensação não tem o condão de reabrir o prazo decadencial.

Desta forma, decorrido o prazo decadencial, não pode mais a autoridade fiscal, em análise de pedido de compensação, adicionar receita à base de cálculo do IRPJ para apurar o tributo devido e verificar a consistência do crédito pleiteado pelo contribuinte a título de saldo negativo de IRPJ. Na mesma linha de raciocínio, a glosa de despesa dedutível por falta de comprovação também não pode interferir na verificação da certeza e liquidez do crédito trazido à compensação pelo contribuinte, decorrido o prazo decadencial para homologação tácita de tributo sujeito ao lançamento por homologação.

Desta sorte, considerando todo o acima exposto, são improcedentes os argumentos trazidos pela ora Recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, CONHEÇO do RECURSO ESPECIAL para no MÉRITO NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto!

(assinado digitalmente)

Luis Fabiano Alves Penteado

Voto Vencedor

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Redator designado.

Em que pesem as razões de decidir do eminente relator, peço vênica para divergir de suas análises, que, a meu ver, acabaram conduzindo o debate por questões que destoam do que deveria ser analisado no contexto do presente recurso especial.

É importante transcrever a ementa do acórdão recorrido e o voto que orientou essa decisão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO IRPJ. PREJUDICIAL DE MÉRITO. MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO IMPOSSIBILIDADE.

Não deve a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, em acolher a preliminar de mérito e dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Roberto Silva Junior e Milene de Araújo Macedo que rejeitavam a preliminar.

[...]

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

Da preliminar de nulidade

Como visto, trata a lide de Declarações de Compensação, por meio das quais a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A pretende compensar débitos diversos, com crédito decorrente de saldo negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), apurado no ano-calendário de 2002, no montante original de R\$ 19.564.676,54.

Suscita a recorrente nulidade do Despacho Decisório, argumentando que a autoridade fiscal de origem não poderia, com base num único elemento,

desconstituir a integralidade do crédito pleiteado, sob a alegação de inexistência de certeza e liquidez do crédito apresentado.

Da análise do referido Despacho Decisório, vê-se que a autoridade que primeiro analisou o pleito compensatório do contribuinte, prolatora do despacho decisório, não reconheceu o direito creditório pleiteado por dois motivos, quais sejam:

i) existência de procedimento de fiscalização em relação ao ano-calendário de 2002, em virtude do qual foi apurado imposto a pagar no valor de R\$ 81.337.979,00, conforme processo administrativo nº 18471.000999/2005-29; e

ii) ausência de compatibilidade entre os valores informados nas planilhas apresentadas e os declarados na DIPJ/2003.

Com referência à questão da vinculação, ou não, deste processo com aquele de nº 18471.000999/2005-29, como se vê no relatório, a decisão de primeira instância consignou a inexistência de vínculo entre eles (fl. 177), sendo, inclusive, retificado por este Colegiado quando da Resolução nº 1301-00.0019. Adoto, assim, as razões declinadas nestas decisões.

Aliás, foi exatamente por este motivo, inexistência de vinculação entre os processos, que em uma apreciação inicial realizada por este Colegiado (Resolução 130100.019), entendeu-se por converter o julgamento em diligência, para que a Autoridade Administrativa preparadora "se manifeste em relatório conclusivo acerca de qual é o valor comprovado a que faz jus o contribuinte, a título de saldo credor (negativo) de imposto de renda pessoa jurídica no ano-calendário 2002, sem levar em conta os possíveis efeitos introduzidos pela autuação de que trata o processo nº 18471.000999/2005-29".

No que tange ao segundo dos fundamentos (incompatibilidade entre planilhas e DIPJ), reitero entendimento antes manifestado, no sentido de que há duas razões que sustentam o não atendimento de seu reclame.

Primeiro, ao contrário do que sustenta, a autoridade prolatora do despacho decisório analisou sim o mérito do seu pedido, bastando ler o Parecer Conclusivo nº 208/05, de fls. 97/98, para chegar a tal conclusão, sendo certo que o citado Parecer integra o despacho decisório, sendo parte inseparável do mesmo.

Penso que este Parecer Conclusivo é claro no sentido de apontar a divergência existente entre as planilhas trazidas pela requerente para demonstrar o direito creditório pleiteado (fls. 03/06) e o que foi registrado na Declaração de Informações (DIPJ/2003). Além do que, eventual impropriedade no despacho decisório foi corrigido em segunda instância, quando da realização da primeira diligência, que teve por objetivo apurar a liquidez e certeza do saldo negativo da requerente no ano-calendário de 2002, sem levar em consideração eventuais efeitos decorrentes da autuação promovida por meio do processo administrativo nº 18471.000999/2005-29, sendo a referida diligência devidamente realizada.

Assim, afasto a alegação de nulidade do despacho decisório.

Por outro lado, a solução da presente controvérsia, no meu modo de ver, reside na apreciação da preliminar a seguir. Passo a analisá-la:

Da prejudicial de mérito

Através do procedimento de diligência, a fiscalização majorou a base de cálculo do IRPJ devido, concluindo pela inexistência de saldo negativo do IRPJ apurado no ano-calendário em referência.

Tal procedimento não ocorreu mediante lançamento tributário, e sim quando da análise da certeza e liquidez do crédito apresentado, e resultou na majoração de ofício do IRPJ apurado pela recorrente no período.

De acordo com o diploma que rege o processo administrativo fiscal, a formalização da exigência é feita mediante auto de infração ou notificação de lançamento, não havendo previsão no sentido de ser usado em outro instrumento, com exceção de confissão de débito, o que não é o caso.

Assim, verificado que se trata de apuração indevida de tributo, deve a fiscalização promover o lançamento de ofício do crédito tributário, sendo que eventuais impugnações e recursos suspendem sua exigibilidade.

*Entretanto, não pode a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ, quanto mais se não efetuou a revisão pela **única via** que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: **o lançamento**.*

Isto porque, uma coisa é a verificação dos pagamentos ou outras formas de quitação efetuados anteriormente e que justificariam em tese a restituição pela via da compensação. Outra coisa é a revisão da própria apuração do tributo devido à época do pagamento indevido ou a maior. Ou seja, a revisão da própria apuração do saldo a restituir em nada se relaciona com o direito do fisco de averiguar a existência do pagamento ou quitação que justifica o saldo a restituir.

*Penso que qualquer revisão que implique em alteração de tributo declarado e/ou prejuízo e base de cálculo apurada, só poderá fazê-lo por meio de veículo necessário e suficiente à revisão do crédito tributário até então legalmente constituído pelo contribuinte, quer dizer só pode ser feito pela **via lançamento de ofício**.*

Aliás, este é o comando previsto no art. 9º, §4º, do Decreto 70.235/72, a seguir 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. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).

§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. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Note-se o §4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, prevê que seja efetuado o lançamento “também nas hipóteses em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.”

Assim sendo, deve ser cancelada a majoração feita na apuração do IRPJ devido, do ano-calendário 2002, devendo ser restabelecido o IRPJ apurado pela recorrente, reconhecendo-se assim a totalidade do direito creditório pleiteado pelo contribuinte.

Conclusão

Diante de todo o exposto, acolho a prejudicial de mérito acima mencionada, dando-se provimento ao recurso, para reconhecer o direito creditório pleiteado, homologando-se as declarações de compensação até o limite desse crédito.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Vê-se que o acórdão recorrido não adentrou em nenhum momento em questões sobre decadência, homologação tácita das compensações, etc.

O acórdão recorrido não se pautou por aspectos de ordem temporal para reconhecer o direito creditório e homologar as compensações.

O que o acórdão recorrido condenou foi a revisão da base de cálculo do IRPJ no âmbito do procedimento de apuração da certeza e liquidez de crédito de saldo negativo a ser restituído/compensado, sem formalização de lançamento de ofício.

O que essa decisão não admite é a "modificação da base de cálculo sem formalização de lançamento de ofício"; o que ela diz é que "não pode a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento".

É essa a questão que foi trazida no contexto do recurso especial sob exame, e que também balizou o despacho de exame de admissibilidade do recurso especial, que foi, inclusive, referendado pelo relator:

Processo nº 13708.000627/2003-04
Recurso nº Especial
Despacho nº S/N – 3ª Câmara
Data 09 de novembro de 2017
Assunto Exame de Admissibilidade de Recurso Especial
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Recorrida TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S.A.

[...]

*Aponta a Fazenda divergência de interpretação da legislação tributária em relação à matéria **revisão do IRPJ devido, sem lançamento de ofício, para fins de análise do crédito de saldo negativo**, com indicação dos acórdãos paradigmas nº 1402-00.403 e nº 9101-001.959, cujas ementas transcrevo a seguir:*

[...]

Para fins de cotejo e demonstração da divergência jurisprudencial, a Recorrente transcreve com destaques trechos dos votos condutores do acórdão recorrido e dos paradigmas. Passo a transcrever tais destaques, relevantes para demonstrar os fundamentos do decidido nos referidos acórdãos:

[...]

Ao concluir a demonstração de ocorrência do dissídio jurisprudencial, a Recorrente argumenta, em síntese:

Note-se que a situação fática apreciada pelo vv. acórdãos paradigma em tudo se assemelha àquela discutida nestes autos, qual seja: 1) a possibilidade de a autoridade fiscal deixar de homologar pedido de compensação sob a alegação de que o saldo negativo do IRPJ indicado como crédito é menor que aquele efetivamente existente; e 2) a possibilidade de autoridade fiscal reduzir o saldo negativo de IRPJ - sem realizar o lançamento - para fins de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

O v. acórdão recorrido afirma que qualquer revisão que implique em alteração de tributo declarado e/ou prejuízo e base de cálculo apurada só poderá ocorrer por meio de lançamento, que é o veículo necessário e suficiente à revisão do crédito tributário até então legalmente constituído pelo contribuinte.

Por sua vez, os vv. acórdãos paradigmas reconhecem à Fazenda Pública o direito de fiscalizar a formação dos saldos negativos de tributos nos processos de compensação, independentemente da lavratura de lançamento, de modo a confirmar a certeza e liquidez do crédito indicado inicialmente pelo contribuinte.

[...]

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a recorrente logrou demonstrar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial apenas em relação ao segundo paradigma.

No que se refere ao acórdão recorrido, [...];

Ocorre que, no caso do primeiro acórdão paradigma (nº 1402-00.403), [...];

Dessa forma, verifica-se serem distintas as situações examinadas, posto que o acórdão paradigma não tratou de revisão da base de cálculo do IRPJ para fins de verificação de saldo negativo.

Diante do exposto, tem-se que o primeiro acórdão paradigma não se presta a demonstrar divergência de interpretação da legislação tributária.

O segundo paradigma apresentado (nº 9101-001.959), por sua vez, tratou da possibilidade de revisão da base de cálculo do IRPJ, sem o lançamento de ofício e a observância do contido no art. 150 do CTN, nos casos de apuração de indébito tributário. Ao apreciar recurso especial relativo a decisão que manteve o indeferimento de pedido de restituição de crédito de saldo negativo e seu aproveitamento em compensação, o colegiado firmou o entendimento de que é cabível a verificação da base de cálculo do tributo para efeito de apuração do saldo negativo. Tratou o imposto devido ao final do ano como primeiro componente da formação do saldo negativo e o valor antecipado durante o ano como o segundo componente. Confira-se trecho do acórdão, na parte mantida pelo voto vencedor:

O saldo negativo se verifica quando, ao final do ano-calendário, a pessoa jurídica, contrapondo o IRPJ e a CSLL efetivamente devidos e os valores antecipados ao longo do ano, identifica que pagou mais tributo do que deveria. Esse pagamento a maior configura indébito passível de compensação, nos termos da Lei 9.430/96, após o encerramento do ano-calendário.

Do exposto, temos que ao analisarmos a formação do saldo negativo, encontramos na sua composição dois componentes. O primeiro é o imposto devido ao final do ano calendário, o qual para ser alcançado exige a realização da apuração do IR ou CSL do período, na qual são realizadas as adições, exclusões ou compensações prescritas e autorizadas por lei.

O segundo componente é o valor antecipado durante o ano calendário.

Neste são incluídas todas as parcelas pagas pelo contribuinte (ou por terceiros em seu nome, no caso de retenções) por antecipações ao longo do ano-calendário, tais como:

- (a) retenções na fonte de IR e CSLL;*
- (b) pagamento de estimativas mensais com DARF;*
- (c) compensações das estimativas em PER/DCOMP.*
- (...)*

Assim, enquanto o acórdão recorrido rejeitou o procedimento de revisão da base de cálculo do IRPJ, para fins de apuração da certeza e liquidez de crédito de saldo negativo, tem-se registrado no segundo acórdão paradigma o entendimento de que o exame do imposto devido ao final do ano calendário é cabível na análise do saldo negativo apurado pelo contribuinte.

Diante disso, neste juízo de cognição sumária, concluo pela caracterização da divergência de interpretação suscitada em relação ao segundo paradigma.

Está bem claro que a divergência jurisprudencial suscitada diz respeito à possibilidade (ou não) da revisão da base de cálculo do IRPJ no âmbito do procedimento de apuração da certeza e liquidez de crédito de saldo negativo a ser restituído/compensado, sem formalização de lançamento de ofício.

Em sede de contrarrazões, a contribuinte suscitou preliminares de não conhecimento do recurso.

As críticas em relação ao primeiro paradigma (Acórdão nº 1402-00.403) não produzem nenhum efeito, porque, conforme visto acima, o próprio despacho de exame de admissibilidade já disse que "o primeiro acórdão paradigma não se presta a demonstrar divergência de interpretação da legislação tributária".

Quanto ao segundo paradigma (Acórdão nº 9101-001.959), o despacho de exame de admissibilidade demonstra que há sim possibilidade de comparação com o acórdão recorrido, no que diz respeito a questões que abrangem a revisão da própria base de cálculo do IRPJ. A análise que esse paradigma fez para aferir a certeza e liquidez do direito creditório não se restringiu à conferência das antecipações e pagamentos do IRPJ, eis que também verificou o oferecimento de receitas à tributação.

O recurso, portanto, deve mesmo ser conhecido.

Estamos tratando aqui de Declarações de Compensação (DCOMP), em que a contribuinte traz débitos diversos de IRPJ, CSLL, IRRF, PIS e COFINS, pretendendo

compensá-los com créditos no valor original de R\$ 19.564.676,54, originados de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2002.

A autoridade que primeiro analisou o pleito compensatório do contribuinte, prolatora do despacho decisório, não reconheceu o direito creditório pleiteado por dois motivos, quais sejam:

i) existência de procedimento de fiscalização em relação ao ano-calendário de 2002, em virtude do qual foi apurado imposto a pagar no valor de R\$ 81.337.979,00, conforme processo administrativo nº 18471.000999/2005-29; e

ii) ausência de compatibilidade entre os valores informados nas planilhas apresentadas e os declarados na DIPJ/2003.

A decisão de primeira instância administrativa, ao examinar a manifestação de inconformidade da contribuinte, manteve a negativa em relação às compensações.

Essa decisão entendeu pela inexistência de vínculo entre o presente processo e o de nº 18471.000999/2005-29 (o que implicou no afastamento do primeiro fundamento acima mencionado), mas continuou negando o reconhecimento do direito creditório, nos seguintes termos:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica IRPJ

Ano-calendário: 2002

LUCRO REAL ANUAL. PEDIDOS DE COMPENSAÇÃO DO SALDO CREDOR INFORMADO NA DIPJ COM DÉBITOS DE IRPJ, CSLL, IRRF, PIS E COFINS. NÃO COMPROVAÇÃO DO DIREITO.

A existência de divergência de valores entre a DIPJ e as informações prestadas nos autos pela pessoa jurídica tornam o saldo credor de IRPJ carente de certeza e liquidez, o que inviabiliza o reconhecimento do direito creditório e sua compensação com tributos.

A contribuinte ingressou, então, com recurso voluntário, e na primeira apreciação desse recurso, a turma julgadora, por meio da Resolução nº 1301-00.019 (e-fls. 127/132 do vol. 2), decidiu converter o julgamento em diligência, "para que a Autoridade Administrativa que jurisdiciona o contribuinte o intime, examine, se necessário, sua escrita contábil e fiscal e se manifeste em relatório conclusivo acerca de qual é o valor comprovado a que faz jus o contribuinte, a título de saldo credor (negativo) de imposto de renda pessoa jurídica no ano-calendário 2002 ...".

Nessa mesma resolução, a turma julgadora viu incongruência em relação ao entendimento de que inexistiria vínculo entre o presente processo e o de nº 18471.000999/2005-29, e concluiu da seguinte forma a respeito desse ponto: "no que toca ao processo nº 18471.000999/2005-29, tendo em vista a conexão aqui estabelecida, proponho que seja avocado para distribuição a este relator, com vistas a julgamento conjunto, tão logo este processo retorne da diligência proposta."

Cabe aqui uma pequena digressão. Pontualmente, é oportuno registrar que o acórdão recorrido (decisão de segunda instância) não compreendeu bem os termos dessa resolução, na parte em que afirma que ela afastou a existência de vinculação entre os referidos processos, e também quando diz que concordava com as decisões anteriores (decisão DRJ e

Resolução nº 1301-00.019), como se elas fossem concordantes em relação a essa questão da vinculação entre os processos.

Após o presente processo ser encaminhado à unidade de origem para o cumprimento da Resolução nº 1301-00.019, a contribuinte juntou petição (fls. 388 a 391), com o objetivo de "Aditar o Recurso Voluntário", por meio da qual informou que o CARF deu provimento ao recurso voluntário interposto no processo administrativo nº 18471.000999/2005-29, afastando integralmente o lançamento realizado naquele outro processo.

Na sequência, ao promover a análise do saldo negativo apurado no ano-calendário de 2002 (fl. 688 a 693), a Autoridade Administrativa encarregada da diligência demandada pelo CARF concluiu que não havia qualquer valor a título de saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário 2002, consignando que o saldo negativo informado era composto de (i) IRRF (na sua maioria JCP); (ii) estimativas compensadas e (iii) Variações Cambiais; e que o contribuinte, apesar de intimado, não esclareceu a divergência existente entre o valor declarado de R\$ 64.725.830,78 na linha 20 da ficha 06 A, a título de "variações cambiais ativas" e o valor bem superior excluído na linha 30 da ficha 09 A, R\$ 1.084.539.595,60 (fls. 520/521).

Retomado o julgamento do recurso voluntário, foi exarado o Acórdão nº 1301-001.404, em 13/02/2014 (fls. 1110 a 1125), negando provimento ao recurso, e, posteriormente, exarado o Acórdão nº 1301-000.1709, em 25/11/2014 (fls. 1491 a 1496), cancelando o anterior.

O cancelamento do primeiro acórdão se deu por não ter sido observada uma decisão que tinha deferido pedido da contribuinte para adiamento da sessão.

Mesmo diante de seu cancelamento, vale mencionar que o Acórdão nº 1301-001.404 fez a seguinte observação sobre a vinculação do presente processo com o de nº 18471.000999/2005-29:

No que diz respeito ao processo nº 18471.000999/2005-29, penso que não cabe mais qualquer apreciação, eis que, como registrado nos presentes autos, em sessão realizada em 20 de outubro de 2011, esta Primeira Turma Ordinária, por meio do acórdão nº 1301-000.711, exonerou a totalidade do crédito tributário constituído contra a TELE NORTE LESTE PARTICIPAÇÕES S/A, cabendo registrar que as informações colhidas juntos aos sistemas de controle de processos autorizam afirmar que tal decisão não foi objeto de reforma na esfera administrativa.

No que tange ao segundo dos fundamentos (incompatibilidade entre planilhas e DIPJ), [...]

Posteriormente, em novo julgamento do recurso voluntário, o Colegiado admitiu, através da Resolução nº 1301-000.353 (fls. 1602 1616), a juntada de um "laudo contábil" e dos documentos colacionados pela contribuinte, e, em passo seguinte, resolveu converter o julgamento em nova diligência, para que a Unidade de Origem se manifestasse conclusivamente acerca do mérito do aludido parecer, que referendava a existência de saldo negativo no valor de R\$ 145.493.867,45.

Recebidos os autos para cumprimento da diligência solicitada, a autoridade diligenciante emitiu o "Relatório Fiscal de Diligência, concluindo o seguinte: i) não houve erro no preenchimento da DIPJ apresentada, naquilo que se refira às Linhas 20 e 21 da Ficha 06A; ii) houve excesso de exclusão na Linha 30 da Ficha 09A, devendo a mesma ser travada no

limite de R\$ 64.725.830,78 (Linha 20 da Ficha 06A); iii) não há comprovantes de R\$ 256.838,06 de Imposto de Renda Retido na Fonte; iv) desta forma, inexistente Saldo Negativo de Imposto de Renda, mas Imposto de Renda a Pagar no valor de R\$ 77.828.208,83.

Ao tomar ciência do resultado dessa segunda diligência, a recorrente apresentou nova manifestação, aduzindo:

i) modificação do critério jurídico realizado pelo Relatório Fiscal de Diligência, quando entendeu como correta a aplicação do regime previsto no art. 30 da MP 2.158/35/2001 às receitas de variação cambial auferidas pela recorrente no ano-calendário de 2002, vez que, sob sua ótica, a possibilidade de tributar as receitas de variação cambial pelo regime de caixa era ponto incontroverso;

ii) que ocorreu violação ao art. 146 do CTN: modificação de critério jurídico por erro de direito, uma vez que a autoridade fiscal diligenciante verificou agora a existência de suposto erro de direito no termo de diligência anterior - possibilidade de tributar as receitas de variação cambial pelo regime de caixa;

iii) incorreta interpretação restritiva do art. 30 da MP 2.158-35/2001, por considerar equivocada a conclusão da autoridade diligenciante, que o citado artigo 30 da MP 2.158-35/2001 (que introduziu a tributação das variações cambiais pelo regime de caixa) seria aplicável às operações de swap;

iv) caso se entenda inaplicável o art. 30 da MP 2.158-35/2001, deve-se tributar as receitas e despesas de variação cambial pelo regime de competência;

Ao final dessa manifestação, a contribuinte pugnou pelo provimento do recurso voluntário, de modo que fosse reconhecido o direito creditório referente ao saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 145.493.867,45, homologando-se assim as compensações pleiteadas, e, em caso de crédito remanescente não utilizado, que o mesmo fosse restituído à recorrente, nos termos do artigo 41, §§5º e 10 da IN RFB 1300/2012.

Foi esse o contexto que orientou o voto proferido no acórdão recorrido.

O acórdão recorrido não acolheu as alegações da contribuinte: de que o despacho decisório proferido nestes autos padeceria de nulidade, vez que não apresentou fundamento autônomo para não reconhecer o direito creditório; de que a alegação do auto de infração já fora desconstituído e que não havia nenhum outro questionamento ao saldo negativo pleiteado; e de que a DRJ não poderia inovar na fundamentação do indeferimento da compensação, razão pela qual, comprovada a invalidade dos motivos que ensejaram o não reconhecimento do crédito, deveria se reconhecer a nulidade do despacho decisório e, conseqüentemente, homologar as compensações.

O acórdão recorrido também não enveredou pela análise de questões de ordem temporal, como as que a contribuinte trouxe agora nessa fase de recurso especial, em sede de contrarrazões, relativas aos limites que a decadência imporia para a revisão da base de cálculo do IRPJ.

O que o acórdão recorrido fez, relativamente à preliminar de nulidade acima referida, foi assinalar no relatório e no voto que conduziram aquela decisão:

- que "a autoridade que primeiro analisou o pleito compensatório do contribuinte, prolatora do despacho decisório, não reconheceu o direito creditório pleiteado por dois motivos";

- que a Delegacia de origem não reconheceu o direito creditório por falta de liquidez e certeza, tendo em vista (1) a lavratura de Auto de Infração no mesmo ano (Processo nº 18471.000999/2005-29), e (2) por falta de compatibilidade entre os valores informados nas planilhas apresentadas e os declarados na DIPJ/2003;

- que a Delegacia de Julgamento concluiu pela inexistência de vínculo entre o presente processo e o de nº 18471.000999/2005-29 (o que implicou no afastamento do primeiro fundamento acima mencionado), mas continuou negando o reconhecimento do direito creditório pelo segundo fundamento;

- que a Delegacia de Julgamento negou provimento à manifestação de inconformidade por falta de compatibilidade entre planilhas, o que acarretava, segundo sua ótica, falta de liquidez e certeza;

- que o despacho decisório da Delegacia de origem é claro no sentido de apontar a divergência existente entre as planilhas trazidas pela requerente para demonstrar o direito creditório pleiteado e o que foi registrado na Declaração de Informações (DIPJ/2003);

- que a primeira diligência teve por objetivo apurar a liquidez e certeza do saldo negativo da requerente no ano-calendário de 2002, sem levar em consideração eventuais efeitos decorrentes da autuação promovida por meio do processo administrativo nº 18471.000999/2005-29.

Diante desse contexto, o acórdão recorrido afastou a alegação de nulidade do despacho decisório da Delegacia de origem, e na sequência passou a tratar de outra questão, ou seja, da possibilidade (ou não) de se fazer uma revisão da base de cálculo do IRPJ no âmbito do procedimento de apuração da certeza e liquidez de crédito de saldo negativo a ser restituído/compensado, sem formalização de lançamento de ofício (questão que é objeto do presente recurso especial).

Logo que inicia o trato dessa matéria, o voto que orientou o acórdão recorrido já esboça sua linha de interpretação:

Através do procedimento de diligência, a fiscalização majorou a base de cálculo do IRPJ devido, concluindo pela inexistência de saldo negativo do IRPJ apurado no ano-calendário em referência.

Tal procedimento não ocorreu mediante lançamento tributário, e sim quando da análise da certeza e liquidez do crédito apresentado, e resultou na majoração de ofício do IRPJ apurado pela recorrente no período.

De acordo com o diploma que rege o processo administrativo fiscal, a formalização da exigência é feita mediante auto de infração ou notificação de lançamento, não havendo previsão no sentido de ser usado em outro instrumento, com exceção de confissão de débito, o que não é o caso.

Assim, verificado que se trata de apuração indevida de tributo, deve a fiscalização promover o lançamento de ofício do crédito tributário, sendo que eventuais impugnações e recursos suspendem sua exigibilidade.

Entretanto, não pode a autoridade administrativa, na análise da compensação, rever a apuração do IRPJ, quanto mais se não efetuou a revisão pela única via que era possível para incluir na apuração receita ou excluir qualquer despesa ou custo: o lançamento.

Penso que não andou bem o acórdão recorrido em relação a esse aspecto.

Entendo que ele, inclusive, incorreu em contradição, porque ao mesmo tempo que esclarece que todas as questões, desde o início, giram em torno da comprovação da certeza e liquidez do direito creditório a ser restituído/compensado, acabou identificando uma situação que é muito diferente disso.

Apesar de a segunda diligência ter trazido a informação de que "inexiste Saldo Negativo de Imposto de Renda, mas Imposto de Renda a Pagar no valor de R\$ 77.828.208,83", não houve nenhuma tentativa para exigência desse IRPJ a pagar, o que realmente demandaria, se fosse esse o caso, a realização de lançamento de ofício.

A afirmação de que em vez de saldo negativo, a contribuinte tinha era tributo a pagar, só veio no sentido de reforçar as negativas anteriores, que foram motivadas pela falta de certeza e liquidez do direito creditório (como o próprio acórdão recorrido esclarece).

Embora tenha dado destaque a esse problema da "majoração de ofício do IRPJ apurado pela recorrente no período", compreendo que o foco do acórdão recorrido era mesmo ressaltar a necessidade de lançamento para que se possa revisar a apuração da base de cálculo, mediante inclusão de receitas ou exclusão de custos e despesas.

Mas, no âmbito de análise de uma declaração de compensação, não vejo nenhum problema em se fazer uma revisão na apuração da base de cálculo do tributo, para fins de verificar a certeza e liquidez do crédito a ser restituído/compensado.

O conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, em julgamento de recurso voluntário apresentado em outro processo (Processo nº 13804.006429/2002-77, Acórdão nº 1302-00.613, exarado pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF em 30/06/2011), traz uma série de considerações pertinentes para a questão que está sendo aqui examinada:

Há muito tenho me pronunciado no sentido de rejeitar a tese de que os procedimentos relacionados à aferição da certeza e liquidez dos créditos apontados em pedidos de compensação representam, como quer crer a Recorrente, atividade de lançamento ou de sua revisão. Isto porque os referidos pedidos (de compensação) encontram-se disciplinados no ordenamento jurídico-tributário por um feixe próprio de normas, não lhes sendo aplicável, à evidência, as disposições que tratam do LANÇAMENTO tributário.

Nesse sentido, destaco que a COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, forma extintiva do crédito tributário, muito embora constasse do Código Tributário Nacional desde a sua edição (25 de outubro de 1966, DOU de 27 de outubro de 1966), só foi regulamentada, no âmbito dos tributos e contribuições federais, em 1991 (Lei nº 8.383), e, mesmo assim, com significativas limitações.

Hoje, a COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA encontra-se disciplinada basicamente pela Lei nº 9.430, de 1996.

A análise da legislação em referência nos conduz a conclusões que demonstram de forma inequívoca que não se pode aplicar, como pretende a

Recorrente, as normas relativas à constituição do crédito tributário ao instituto da compensação, senão vejamos:

- 1. o Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a matéria, estabeleceu (art. 170, caput): a) que compete à lei autorizar a compensação; b) que a lei pode atribuir à autoridade administrativa poderes para estipular condições e garantias para que a compensação seja deferida; c) que a compensação de débitos do contribuinte envolve, necessariamente, créditos líquidos e certos desse mesmo sujeito passivo contra a Fazenda Pública;*
- 2. a Receita Federal está autorizada pela lei a expedir instruções necessárias à efetivação da compensação (Lei nº 8.383/91, parágrafo 4º);*
- 3. a compensação submete-se a procedimento homologatório, ainda que pela via tácita (Lei nº 9.430/96, art. 74, parágrafos 2º e 5º);*
- 4. o procedimento de homologação da compensação se submete a prazo, e o início de sua contagem se dá a partir do momento em que a compensação é requerida nos termos e condições estabelecidos pela lei (Lei nº 9.430/96, art. 74, parágrafo 5º);*
- 5. a não homologação da compensação pleiteada faculta ao contribuinte a apresentação de manifestação de inconformidade e eventual recurso, nos exatos termos do Decreto nº 70.235, de 1972 (Lei nº 9.430/96, art. 74, parágrafos 9º, 10 e 11);*
- 6. a manifestação de inconformidade e o recurso eventualmente apresentados suspendem a exigibilidade do débito tido como indevidamente compensado nos termos do art. 151 do Código Tributário Nacional (Lei nº 9.430/96, art. 74, parágrafo 11, in fine);*

A legislação referenciada nos itens precedentes deixa fora de dúvida de que à COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA são aplicadas normas especiais no que tange à competência para a apreciação dos pedidos correspondentes, à necessária homologação dos citados pedidos, ao prazo para a efetivação da homologação e ao rito processual aplicável à matéria.

No que diz respeito à competência para a apreciação dos pedidos de compensação, não se pode olvidar que a aferição da certeza e liquidez do crédito indicado pelo requerente constitui providência inafastável, eis que representa condição estabelecida de forma expressa pela lei.

Diz-se que é necessário aferir a certeza e liquidez do crédito porque só se pode ter convicção em relação a tais atributos a partir de uma investigação criteriosa acerca da sua origem.

Em termos jurídicos, o crédito é CERTO quando não se tem dúvida de sua exatidão e de sua procedência; e líquido quando insuscetível de qualquer modificação.

Não se pode admitir que a autoridade administrativa competente homologue pedidos de compensação sem que promova verificação acerca da exatidão e da procedência do crédito indicado para o encontro de contas, eis que tal exigência decorre, como já dito, de disposição expressa da lei.

Partindo de premissa equivocada, qual seja, a de que, à COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA, são aplicáveis as normas que tratam da CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, a Recorrente, por decorrência lógica, espousa conclusões da mesma forma equivocadas.

[...]

É importante destacar novamente que não houve nenhum lançamento de tributo. O que vem ocorrendo desde o início, como o próprio acórdão recorrido esclarece, é a

verificação da certeza e liquidez do direito creditório reivindicado pela contribuinte, procedimento que, a meu ver, não está restrito apenas a questões de confirmação das antecipações (estimativas e retenções na fonte) e dos pagamentos.

No âmbito de análise de uma declaração de compensação, a análise de aspectos relacionados à base de cálculo do tributo cabem perfeitamente no procedimento destinado à verificação da certeza e liquidez do direito creditório a ser restituído/compensado, nos termos do voto acima transcrito.

Finalmente, vale observar que há muitas questões no âmbito do recurso voluntário cujo exame restou prejudicado naquela fase processual, porque foi dado provimento a esse recurso por um específico ponto, que ora está sendo afastado.

Desse modo, voto no sentido de DAR provimento ao recurso especial da PGFN, para afastar o fundamento pelo qual foi provido o recurso voluntário (impossibilidade de revisar a base de cálculo do tributo no âmbito de análise de DCOMP), determinando que os autos sejam devolvidos à Turma Ordinária para o exame das outras matérias suscitadas no contexto do recurso voluntário, e que não foram apreciadas naquela fase processual em razão do que lá foi decidido.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo