



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16098.000334/2007-66
ACÓRDÃO	1101-001.483 – 1ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de dezembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TURMALINA GESTAO E ADMINISTRAÇÃO DE RECURSOS SA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2001

ERRO DE DIREITO. MODIFICAÇÃO DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS.

REVISÃO DO LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

O despacho decisório é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do Relator, para cancelar o Despacho Decisório n. 648/2007, em razão de inovação de critério jurídico e, restabelecer os efeitos do Despacho Decisório n. 1089/2006.

assinado digitalmente

Conselheiro **Edmilson Borges Gomes** - Relator

assinado digitalmente

Conselheiro **Efigênio de Freitas Júnior** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Diljese de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, Edmilson Borges Gomes (Relator), Efigênio de Freitas Júnior (Presidente), Jeferson Teodorovicz, Itamar Artur Magalhães Alves Ruga, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

RELATÓRIO

1. Por bem narrar os fatos, reproduz-se inicialmente o relatório elaborado pela 2ª Turma da DRJ/CPS, Acórdão nº 05-19.988, sessão de 08/11/2007 (e-fls 626/641):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

Pedido de Restituição. Saldo Negativo de IRPJ.

Homologação Tácita. Impossibilidade.

Com o transcurso do prazo decadencial, apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

Verificação da Base de Cálculo do IRPJ. Lançamento versus Reconhecimento de Indébito Tributário.

A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito ; invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2001

Despesas Financeiras. Remuneração de Debêntures.

Indedutibilidade. Despesas Desnecessárias.

"Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas 'no papel' e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas".

Configuram ato de liberalidade ou de favor, estranho aos objetivos sociais, as despesas financeiras com remuneração de debêntures, apenas sob a forma de participação nos lucros, emitidas e subscritas exclusivamente pelos acionistas da própria emitente, quando 97% do lucro apurado ao final de cada exercício social resta comprometido com seu pagamento. É ato estranho aos objetivos sociais da empresa produzir lucros para terceiros.

Indedutibilidade. Distribuição Disfarçada de Lucros.

Presume-se distribuição disfarçada de lucros no i negócio pelo qual a pessoa jurídica realiza com pessoa ligada qualquer negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. Para efeito de determinar o ' lucro real da pessoa jurídica, as

importâncias pagas ou creditadas à pessoa ligada, que caracterizarem as condições de favorecimento, não serão dedutíveis.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001 - Declaração de Compensação.

Indeferido o reconhecimento do direito creditório em litígio, cumpre não homologar as compensações declaradas.

Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada.

2. O presente processo teve origem pelo pedido de restituição/compensação de saldo negativo de IRPJ, ano-calendário de 2001, **protocolado em 15 de julho de 2002**. Através da petição, apresentada, a Pessoa Jurídica supracitada, requer a restituição/compensação de valores apurados como créditos em declaração de rendimentos, relativa ao exercício de 2002, ano calendário 2001. A empresa informou como saldo negativo remanescente do ano-calendário 2001 o valor de **R\$ 96.429.959,28**.

3. À época do pedido tratava-se de LETERO EMPREENDIMENTOS PUBLICIDAD E PARTICIPAÇÕES S/A, CNPJ n. 43.826.833/0001-19.

4. Em 19 de março de 2004 o Interessado foi intimado pela DRF Santo André a apresentar Cópias dos Informes de Rendimentos referente as aplicações financeiras e prestações de serviços efetuadas no ano calendário 2001 e comprovar que os rendimentos de aplicações financeiras e prestação de serviços foram (oferecidos à tributação. Em resposta à intimação o contribuinte apresentou os documentos.

5. Em 14 de maio de 2004 o processo foi enviado para a Derat -São Paulo, devido à mudança de jurisdição do contribuinte. Em 11 de fevereiro de 2005, após nova mudança de jurisdição, o processo, enfim, foi remetido para a DRF Guarulhos.

6. Em 03 de maio de 2005 o contribuinte foi intimado a apresentar informes de rendimentos originais, cópia autenticada do LALUR, cópia das contas de rendimentos/receitas financeiras e imposto de renda retido na fonte (IRRF) e planilha demonstrativa de receitas financeiras e de IRRF. Em resposta à intimação o interessado apresentou os documentos, bem como outros documentos solicitados no decorrer do procedimento.

7. O Pedido de Restituição fundamenta-se no Saldo Negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica relativo ao ano-calendário de 2001, no valor de R\$ 96.429.959,28, apurado pelo Interessado na DIPJ retificadora, transmitida em 07 de novembro de 2003, extraídos da Ficha 12-A.

8. Após análises, conclui-se que o valor do Saldo Negativo de IRPJ a restituir, relativo ao ano calendário de 2001, é de R\$ 46.588.243,55. Por conseguinte, R\$ 49.841.715,73, representa o valor indevidamente solicitado.

9. Isto posto, propõe-se o **deferimento parcial** do pedido de restituição de valores apurados como créditos oriundos da Declaração de Rendimentos do Exercício de 2002, ano-

calendário de 2001, a título de Saldo Negativo de IRPJ, no montante de **R\$ 46.588.243,55** e a homologação das compensações efetuadas até o limite do direito creditório aqui reconhecido.

10. Após decisão e ciência do Despacho Decisório, Letero Empreendimentos (antiga SODEPA Publicidade e Participações), apresentou Manifestação de Inconformidade ao Despacho Decisório DRF/SEORT/GUA nº 1089 /06, onde em síntese se manifesta:

Após análise feita pela SEORT, da Delegacia da Receita Federal em Guarulhos, iniciada em 19 de março de 2004, os Auditores Fiscais da Receita Federal - AFRF, depois de inúmeras intimações, todas atendidas pela manifestante, proferiu decisão na qual:

- a) confirmou integralmente o direito creditório no valor original de R\$ 96.429.959,28 (R\$ 104.501.145,87 na data do pedido);
- b) promoveu a compensação de ofício, relativo a débito inexistente, no valor de R\$ 49.841.715,73, e
- c) em decorrência da arbitrária compensação de ofício, homologou apenas as compensações declaradas, até o limite do crédito reconhecido, ou seja, R\$ 46.588.243,55.

De acordo com o relatório de fls. 669 a 682, a compensação de ofício no valor de R\$ 49.841.715,73 foi motivada pelo entendimento dos AFRF de que as despesas contabilizadas, a título de juros sobre debêntures, em 31 de julho de 2001, configuravam mera liberalidade da companhia e, portanto, não se caracterizavam como “necessárias”. Na mesma linha de raciocínio, os auditores consideraram essas despesas como distribuição disfarçada de lucros, em razão de serem dos referidos juros.

Os auditores não consideraram como dedutíveis os juros calculados e lançados em 31 de julho de 2001, retroativos a 1º de junho de 2001, pactuada através do aditivo elaborado pelos auditores independentes em 30 de julho de 2001 (fls. 490 e 491), reajustando de ofício o lucro real declarado, mediante a adição do valor de R\$ 199.366.862,93, conforme fez constar da linha 23 da ficha 09-A - Demonstração do Lucro Real, às fls. 680 do processo. Como consequência reajustou, na FICHA 12-A -Cálculo do IR sobre o Lucro Real, alterando o valor da 'linha 01' de R\$ 4.506.857,62 para R\$ 34.411.887,06, o valor da 'linha 03' de R\$ 2.980.571,75 para R\$ 22.917.258,04. O resultado representou, por sua vez, a mudança da “linha 18” de (R\$ 96.429.959,28) para (R\$ 46.588.243,55), gerando, por conseguinte, uma diferença de R\$ 49.841.715,73, valor cujo direito a compensação não foi reconhecida pelos revisores.

Extrapolando sobremaneira, tanto suas prerrogativas funcionais, quanto o formalismo processual a que está subjugada 'a análise do pleito formulado pelo contribuinte, os auditores ampararam sua decisão na “retificação do lucro real” da empresa. Com efeito, embora tenha confirmado_a_existência do crédito, houveram por bem determinar a “glosa” de parte das despesas financeiras

contabilizadas no ano-calendário, em total afronta aos princípios legais e normativos que regem os atos administrativos e o processo administrativo fiscal.

Conclusões.

1. Em sede preliminar, a manifestante entende que deva ser declarada a nulidade do ato administrativo, por absoluta ausência de lançamento de crédito tributário e, ademais, pela inobservância da legislação tributária que regula e regulamenta o Processo Administrativo Fiscal.

2. Ainda de modo preliminar, que deve ser reconhecido o transcurso de prazo de 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, acarretando, como consequência, a homologação tácita dos lançamentos patrocinados pela Letero, ex_ vi, o disposto no parágrafo 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

(...)

3. O reconhecimento do crédito tributário, em favor da ' manifestante, decorrente do saldo negativo do Imposto de Renda apurado no ano-calendário de 2001, no montante de R\$ 96.429.959,28.

11. Posteriormente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas — DRJ/CPS, através do Acórdão nº 05-19.988-2ª Turma DRJ/CPS, sessão de **08/11/2007** (e-fls 626/641), negou provimento às manifestações de inconformidade e manteve a integra dos despachos decisórios (doc. 10 da MI). Ciência realizada em **06/12/2007**.

12. Posteriormente, através do DESPACHO DECISÓRIO DRF/SEORT/GUA nº 648/2007, de 20/12/2007 (fls. 658/668), foi efetuado a **REVISÃO DE OFÍCIO** (Processo nº 13820.000.860/2002-10). Veja-se:

Assunto: Restituição/Compensação — IRPJ — Revisão de Ofício de Decisão.

Ementa: Constatado erro na apuração de valor de glosa de Saldo Negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, é dever da Autoridade Administrativa proceder à revisão de ofício o valor correspondente ao direito creditório reconhecido.

Resultado da Decisão: Revisto de ofício o valor da glosa procedida e do Saldo Negativo de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do exercício 2002, ano-calendário 2001.

Revista a homologação de compensações que utilizaram a parcela do crédito relativo ao Saldo Negativo do Imposto de Renda Pessoa Jurídica objeto da Revisão de Ofício.

Em decorrência, os valores do Imposto de Renda Devido, do Adicional de Imposto de Renda Devido e do Saldo Negativo de Imposto de Renda a restituir passam a ser expresso pelos valores calculados conforme demonstrativo acima.

Assim, conclui-se que o valor do Saldo Negativo de IRPJ a restituir, relativo ao ano calendário de 2001, é de R\$ 25.627.751,16. Por conseguinte, R\$ 70.802.208,13, representa o valor indevidamente solicitado.

Como o valor originalmente deferido pelo Despacho Decisório DRF/SEORT/GUA nº 1.089/2006 foi de R\$ 46.588.243,55, ocorreu que foram homologadas indevidamente compensações em valor equivalente ao crédito de R\$ 20.960.492,39, que representa a parcela do Saldo Negativo de Imposto de Renda do exercício de 2002, ano-calendário 2001, que teve indevidamente o direito creditório reconhecido.

De acordo.

Com base no parecer supra do Serviço de Orientação e Análise Tributária — SEORT, que aprovo, com fundamento na competência deferida em lei, **REVEJO DE OFÍCIO A DECISÃO PROFERIDA NO DESPACHO DECISÓRIO DRF/SEORT/GUA nº 1.089/2006** para reduzir em R\$ 20.960.492,39, o valor de R\$ 46.588.243,55, originalmente reconhecido a título de crédito relativo ao Saldo Negativo de IRPJ, do ano-calendário de 2001, Exercício de 2002, em decorrência do erro existente na apuração desse valor, conforme demonstrado e fundamentado no presente despacho. Em decorrência REVEJO DE OFÍCIO A DECISÃO QUE HOMOLOGOU AS COMPENSAÇÕES, descritas na página anterior, e efetuadas com a utilização da fração do direito creditório reconhecido naquele despacho, considerando-as NÃO HOMOLOGADAS. RATIFICO AS HOMOLOGAÇÕES DAS COMPENSAÇÕES EFETUADAS, naquele despacho, até o limite do valor original de R\$ 25.627.751,16, que representa o correto Saldo Negativo de IRPJ, do ano-calendário de 2001, Exercício de 2002.

Encaminhe-se o presente processo para o ECRER/SEORT desta Delegacia, para os procedimentos decorrentes da presente decisão, e dê-se ciência ao Interessado deste despacho decisório, esclarecendo-o de que deverá recolher os débitos vinculados à parcela do crédito indeferido nesta decisão, ou, nos termos do artigo 48, da Instrução Normativa SRF N° 600/2005, poderá apresentar Manifestação de Inconformidade contra o teor da presente.

13. Em 18.01.2008, o interessado apresenta Manifestação de Inconformidade a Revisão de Ofício (fls. 674), agora **no novo processo nº 16098.000334/2007- 66**, objeto deste Julgamento, onde solicita:

Em face do exposto, requer-se o conhecimento e provimento da presente manifestação de inconformidade, reformando-se integralmente o respeitável despacho decisório a quo, a fim de que seja:

- (i) reconhecida a decadência do direito de o procedimento da Requerente, consistente na apropriação da despesa (07 a 12/2001), ser revisto pela Autoridade Administrativa, pela ocorrência da homologação tácita e pela falta de lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, e /ou;

- (ii) rechaçada de plano a "revisão do despacho" decisório, em virtude da impossibilidade de retificação de ofício de decisão por mudança de opinião, da ofensa a imutabilidade da homologação parcial do crédito já reconhecido pela DRJ/CPS em outro processo e da ilegalidade de abertura de novo processo de restituição/compensação, para rediscutir o que foi sacramentado em processo anterior; e, quando menos,
- (iii) concedida a restituição total a que a Requerente tem direito, inclusive a que foi reduzida por meio dessa revisão de despacho decisório, **conforme seu pedido inicial, feito nos autos do processo nº 13820.000.860/2002-10**, e a homologação integral das demais compensações por ela realizadas, em função de a remuneração paga pela Debênture/1999 corresponder à necessidade para manutenção da fonte produtora de receita e estar dentro dos parâmetros de mercado, bem como sua dedutibilidade contar com previsão da legislação tributária, e da elisão total da presunção de ocorrência da Distribuição Disfarçada de Lucro; ou quando menos,
- (iv) na improvável hipótese de não se conceder a restituição total e a homologação integral das compensações aqui não homologadas, requer-se:
 - (a) remanesça apenas a parcela da "glosa" da despesa financeira que sobejou a remuneração da debênture calculada com índices de mercado nos termos das regras de DDL; e, conseqüentemente,
 - (b) deferida parcialmente a restituição e a homologação das compensações no montante correspondente ao saldo de Imposto a Recuperar recomposto em razão da redução da glosa promovida.

14. A Recorrente apresentou, nesses autos, manifestação de inconformidade objetivando a reforma do despacho decisório de ofício, que, por sua vez, foi indeferida pela 5ª Câmara da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas — DRJ/CPS, através do Acórdão nº 05-22.289-5ª Turma DRJ/CPS, sessão de 25/06/2008 (fls. 887/926). Ciência em 08/08/2008 (fls. 927):

"ASSUNTO: Processo Administrativo Fiscal" - Ano-calendário: 2001

"DESPACHO DECISÓRIO."

REVISÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. Verificando a Administração que a compensação foi homologada mediante utilização de crédito posteriormente constatado como indevido, cabível é a revisão de ofício e a expedição de novo despacho decisório, decidindo pela não-homologação da compensação."
"PRECLUSÃO. DESPACHO DECISÓRIO JÁ APRECIADO EM JULGAMENTO. Não há por que se cogitar de ratificação in totum do Despacho Decisório que homologou parcialmente compensações, quando a Turma de Julgamento apenas exerceu sua

competência de apreciar manifestação de inconformidade contra o ato na parte em que não homologou as compensações."

"ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário. 2001

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário.

Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.

VERIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ. LANÇAMENTO VERSUS RECONHECIMENTO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO.

A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais."

"Assunto: Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica — IRPJ Ano-calendário: 2001 **DESPESAS FINANCEIRAS. REMUNERAÇÃO DE DEBÊNTURES. INDEDUTIBILIDADE. DESPESAS DESNECESSÁRIAS.**

"Restando caracterizado o caráter de liberalidade dos pagamentos aos sócios, decorrentes de operações formalizadas apenas 'no papel' e que transformaram lucros distribuídos em remuneração de debêntures, consideram-se indedutíveis as despesas contabilizadas" (Acórdão n°. 101-94.986 de 19/05/2005).

Configuram ato de liberalidade ou de favor, estranhos aos objetivos sociais, as despesas financeiras com remuneração de debêntures, apenas sob a forma de participação nos lucros, emitidas e subscritas exclusivamente pelos acionistas da própria emitente, quando 97% do lucro apurado ao final de cada exercício social resta comprometimento com seu pagamento. É ato estranho aos objetivos sociais da empresa produzir lucros para terceiros.

SALDO NEGATIVO. NÃO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. COMPENSAÇÃO. Indeferido o reconhecimento do direito creditório em litígio, cumpre não homologar as compensações declaradas."

"Solicitação Indeferida."

329ª Sessão da 5ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas.

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM os julgadores da 5ª Turma de Julgamento da DRJ Campinas, por unanimidade, RECEBER a manifestação de inconformidade por tempestiva e INDEFERIR a

solicitação do contribuinte, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

15. O contribuinte foi devidamente intimado da decisão de primeira instância, e em 08/09/2008 apresenta Recurso Voluntário (fls. 933/1061), em que repetem os argumentos tecidos em sua manifestação de inconformidade:

I — OS FATOS

Trata o processo administrativo principal de "revisão de ofício " de despacho decisório anteriormente proferido pela Delegacia da Receita Federal em Guarulhos (DRF), nos autos do processo administrativo de restituição e apensos de compensação, sob o nº 13820.0000860/2002-10 , que se encontram atualmente no egrégio Conselho de Contribuintes (doc. V), sob o nº 13820.0000860/2002-10.

Ao longo do citado processo de restituição, a Recorrente apresentou declarações de compensação vinculadas ao direito de crédito nele pleiteado, que foram desdobrados pela própria Secretaria da Receita Federal do Brasil — SRFB nos seguintes processos: 13820.001162/2002-23, 13820.001212/2002/72 913820.001309/2002-85, 13820.001366/2002-64, 13820.000019/2003-03, 13820.000060/2003-71, 13820.000094/2003, 13820.000160/2003-06, 13820.000182/2003-68, 13820.000270/2003-60 e 13820.000387/2003-43.

A DRF, naqueles autos, reconheceu parcialmente o direito de crédito da Recorrente e homologou parte da compensação efetuada, pautada, em suma, nos seguintes fundamentos (doc. 6 da MI):

- (i) a alteração do critério de remuneração de debêntures realizada pela Recorrente em 07/2001, de forma retroativa a 01/06/2001 , representa mera liberalidade e, portanto, a despesa apropriada no mês de julho de 2001, no valor de R\$199.366.862,93, e indedutível, e, por conseguinte, deve ser adicionada ao lucro real (art. 249, I, do RIR99);
- (ii) os debenturistas eram, em 07/2001, os únicos sócios da empresa e foram favorecidos pela remuneração das debêntures, ocasionando a presunção de que houve distribuição disfarçada de lucros;
- (iii) diante desses pontos, que sustentam a indedutibilidade da despesa com remuneração de debêntures contabilizada em 0712001 , o direito de crédito foi reduzido, em valor original, a R\$ 46.588.243,55, e as compensações foram homologadas até o limite desse montante de crédito.

Inconformada, a Recorrente apresentou nos referidos autos, manifestação de inconformidade (doc. 7 da MI) visando à reforma parcial do despacho decisório, por meio da qual rechaçou todos os pontos suscitados pelo respeitável Delegado da Receita Federal em Guarulhos, nos autos do processo nº 13820.0000860/2002-10.

Antes de os retros citados autos serem remetidos a julgamento, sobreveio novo despacho decisório da DRF (doc. 8 da MI), que formalizou a não homologação das compensações efetuadas pela Recorrente via "perdcomp" e aquelas dos processos n°s 13820.000094/2003 (parcial), 13820.000160/2003-06 9 13820.000182/2003-68, 13820.000270/2003-60 e 13820.000387/2003-43, todas vinculadas ao pedido de restituição.

A Recorrente, em resposta, apresentou nova manifestação de inconformidade (doc. 9 da MI), ratificando todos os pontos daquela anteriormente proposta e requerendo o apensamento de todos os autos dos processos referentes às declarações de compensação e as "perdcomp" aos autos principais, relativos ao pedido de restituição (13 820.0000860/2002-10).

Posteriormente, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas — DRJ/CPS negou provimento às manifestações de inconformidade e manteve a integra dos despachos decisórios (doc. 10 da MI).

Ainda irresignada, a Recorrente apresentou, nos autos daquele processo administrativo n° 13820.0000860/2002-10 , recurso voluntário (doc. 11 da MI) ao Conselho de Contribuintes, que, repita-se, atualmente aguarda julgamento nessa colenda Corte Administrativa (doc. V).

Paralelamente, a Recorrente foi surpreendida, em **21/12/2007**, com o despacho decisório (doc. 4 da MI) da DRF, que, em breve resumo, cria novo processo administrativo para sustentar a revisão de ofício do despacho decisório anteriormente proferido nos autos do processo n° 13820.0000860/2002-10 . Veja-se, a propósito, a ementa do despacho decisório:

"Assunto: Restituição/Compensação — IRPJ — Revisão de Ofício de Decisão"
"Ementa: Constatado erro na apuração de valor de glosa de Saldo Negativo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, é dever da Autoridade Administrativa proceder à revisão de ofício do valor correspondente ao direito creditório reconhecido." "Resultado da Decisão: Revisto de ofício o valor da glosa procedida e do Saldo Negativo de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica do exercício de 2002, ano calendário 2001."

Espantada com essa inovação e por demais irresignada, a Recorrente apresentou, nesses autos, manifestação de inconformidade objetivando a reforma do despacho decisório de ofício, que, por sua vez, foi indeferida pela 5ª Câmara da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campinas — DRJ/CPS. Observe-se abaixo a ementa do referido julgamento:

"ASSUNTO: Processo Administrativo Fiscal" Ano-calendário: 2001 "DESPACHO DECISÓRIO. REVISÃO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. Verificando a Administração que a compensação foi homologada mediante utilização de crédito posteriormente constatado como indevido, cabível é a revisão de ofício e a expedição de novo despacho decisório, decidindo pela não-homologação da compensação."

(...)

Todavia , como doravante restará cabalmente evidenciado , não há como subsistir a posição da DRJ/CPS, vez que a revisão de ofício perpetrada pela DRF e completamente descabida , devendo o acórdão a quo ser reformado por esse egrégio Conselho de Contribuintes.

II – PRELIMINARES

- a) A homologação tácita do procedimento da recorrente - Decadência;
- b) A ausência de lançamento;
- c) A impossibilidade de revisão de ofício do julgamento por mudança de opinião ;
- d) A homologação de parte da restituição e compensação perpetrada pela DRJ/CPS — Preclusão Processual;
- e) A ilegalidade e arbitrariedade do procedimento de abertura de novo processo.

III — O Direito

- III. a) breve histórico acerca dos fatos;
- III. b) a regularidade da debênture e a correta apuração da base de cálculo do IRPJ mediante a dedução de sua remuneração;
- III. c) anormalidade, usualidade e necessidade da despesa;
- III. e) distribuição disfarçada de lucros – DDL;

IV — O Pedido:

(i) reconhecida a decadência do direito de o procedimento da Recorrente, consistente na apropriação da despesa (07 a 12/2001), ser revisto pela Autoridade Administrativa, pela ocorrência da homologação tácita e pela falta de lançamento de ofício, nos termos do art. 142 do CTN, e /ou;

(ii) rechaçada de plano a "revisão do despacho" decisório, em virtude da impossibilidade de retificação de ofício de decisão por mudança de opinião, da ofensa a imutabilidade da homologação parcial do crédito já reconhecido pela DRJ/CPS em outro processo e da ilegalidade de abertura de novo processo de restituição/compensação, para rediscutir o que foi sacramentado em processo anterior; e,

(iii) concedida a restituição total a que a Recorrente tem direito, inclusive a que foi reduzida por meio dessa revisão de despacho decisório , conforme seu pedido inicial, feito nos autos do processo n° 13820.000.860/2002-10, e a homologação integral das demais compensações por ela realizadas, em função de a remuneração paga pela Debênture/1999 corresponder à necessidade para manutenção da fonte produtora de receita e estar dentro dos parâmetros de mercado, bem como sua dedutibilidade contar com previsão da legislação

tributária, e da elisão total da presunção de ocorrência da Distribuição Disfarçada de Lucro; ou quando menos;

(iv) na improvável hipótese de não se conceder a restituição total e a homologação integral das compensações aqui não homologadas, requer-se seja:

(a) mantida apenas a parcela da "glosa" da despesa financeira que sobejou a remuneração da debênture calculada com índices de mercado nos termos das regras de DDL ou de acordo com o limite da variação do IGPM + 6% a.a.; e, conseqüentemente,

(b) deferida parcialmente a restituição e a homologação das compensações no montante correspondente ao saldo de Imposto a Recuperar recomposto em razão da redução da glosa promovida.

16. É o Relatório.

VOTO

17. O recurso é tempestivo e preenche os requisitos para a sua admissibilidade. Dele, portanto, tomo conhecimento.

18. Como relatado, a ora Recorrente insurge-se face à decisão proferida pelos julgadores de primeira instância que não reconheceram do direito creditório em litígio, indeferiram o pedido de restituição e não homologaram as compensações declaradas relativas ao IRPJ apurado no ano-calendário 2001, exercício 2002.

Preliminares

19. Preliminarmente, a Recorrente alega que ocorreu a homologação tácita do **pedido de compensação** apresentado em **14.10.2002**, nos termos dos parágrafos 4º e 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 e da Súmula CARF nº 202.

Lei 9.430/96

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013) (Vide Medida Provisória nº 1.176, de 2023) (Vide Lei nº 14.690, de 2023):

(...)

§ 4º **Os pedidos de compensação** pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu

protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Medida Provisória nº 66, de 2002).

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

Súmula CARF nº 202

Aprovada pelo Pleno da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

O prazo para homologação tácita da compensação declarada pelo sujeito passivo conta-se da data da entrega da Declaração de Compensação (DCOMP) ou da data do pedido de compensação convertido em DCOMP, mesmo quando anteriores a 31/10/2003.

Acórdãos Precedentes: 9101-006.693; 9101-006.212; 9101-005.103; 9101-004.545; 9101-004.412; 9101-004.198; 9101-003.298; 9303-013.991.

20. Cabe aqui esclarecer que o se discute no presente processo é um **PEDIDO DE RESTITUIÇÃO** (Processo nº **16098.000334/2007-66**), onde estão **apensados** três processos relativo a declaração de compensação, quais sejam:

1. Declaração de Compensação – Processo nº **13820.001366/2002-64**, relativo a Pedido de Compensação protocolizado em **14/10/2002** e convertido em Declaração de Compensação datado de **10/03/2003**:

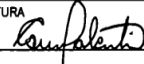
 MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL		NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO 13820.001366/2002-64	SISTEMA DE COMPENSAÇÃO 31 DEZ 2002		
		PROTOCOLO FORMADOR DE PROCESSOS ARF/S.C.SUL - Cód. 13820			
PEDIDO DE COMPENSAÇÃO					
01 IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE					
NOME/RAZÃO SOCIAL, FIRMA OU DENOMINAÇÃO SOCIAL		Nº CGC/CPF			
SODEPA SOCIEDADE DE EMPREEND. E PART. S/A		43.826.833/0001-48			
02 ENDEREÇO					
LOGRADOURO (rua, avenida, praça etc.)		NÚMERO	COMPLEMENTO (casa, sala, bloco etc.)		
RUA: AMAZONAS		521	5º ANDAR CJ 52		
BAIRRO - DISTRITO		DDD - TELEFONE			
CENTRO		(011) 4224-6359			
MUNICÍPIO		UF	CEP		
SÃO CAETANO DO SUL		SP	09520-070		
03 CRÉDITO A COMPENSAR					
CÓDIGO TRIB./CONTRIB.	ORIGEM	PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO	VALOR (R\$)		
2362	<input type="checkbox"/> RESSARCIMENTO	<input type="checkbox"/>	80.099.315,11		
		<input checked="" type="checkbox"/> OUTROS (especificar)	IRRF = DECLARAÇÃO .IR		
NÚMERO DO PROCESSO, SE PEDIDO FORMULADO ANTERIORMENTE 13820.000860/2002-10					
04 DÉBITOS A SEREM COMPENSADOS					
CÓDIGO TRIB./CONTR	PERÍODO DE APURAÇÃO	VENCIMENTO	VALOR DO IMPOSTO/CONTRIBUIÇÃO	NÚMERO DO PROCESSO	OUTRAS INFORMAÇÕES (*)
8109	Setembro/02	15/10/2002	4.812.278,30		
2172	Setembro/02	15/10/2002	22.210.515,21		
05 O contribuinte acima identificado requer a compensação do crédito com o(s) débito(s) Mencionado(s)				CARIMBO DE RECEPÇÃO 0811403-6 / 737-7 14 OUT 2002 ARF/S.C.SUL	
NOME		CPF			
SEBASTIÃO ZAMPOLO		063.011.508-72			
QUALIFICAÇÃO		DATA			
GERENTE DEPTO. FISCAL		11/10/2002			
LOCAL		ASSINATURA			
SÃO CAETANO DO SUL		 Sebastião Zampolo Gerente Depto. Fiscal			

Aprovado pela Instrução Normativa SRF/Nº 21/97.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Proc. 13820.001366/2002-64

1. IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE		CNPJ/CPF			
NOME/NOME EMPRESARIAL SODEPA SOCIEDADE DE EMPREEND. E PART S/A		43.826.833/0001-19			
2. ENDEREÇO					
LOGRADOURO (rua, avenida, praça etc.) RUA AMAZONAS		NÚMERO 521	COMPLEMENTO (apto, sala, etc.) 5º ANDAR – C.J. 52		
BAIRRO – DISTRITO CENTRO		DDD – TELEFONE (011) 4224-6359			
MUNICÍPIO SÃO CAETANO DO SUL		UF SP	CEP 09520-070		
E-MAIL Safrafiscaltributos@ig.com.br					
3. CRÉDITO UTILIZADO					
<input type="checkbox"/> RESSARCIMENTO DE IPI (fl. 2) <input type="checkbox"/> PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO (fl. 3) <input checked="" type="checkbox"/> SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL (fl. 4) <input type="checkbox"/> PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO PROCESSO Nº		<input type="checkbox"/> IRRF – COOPERATIVAS DE TRABALHO (fl. 5) <input type="checkbox"/> IRRF – JUROS S/ CAPITAL PRÓPRIO (fl. 6) <input type="checkbox"/> DECISÃO JUDICIAL (fl. 7)			
Obs.: Em cada declaração será aceita apenas uma origem de crédito		TOTAL DO CRÉDITO UTILIZADO NESTA DECLARAÇÃO (R\$) 80.099.315,11			
4. DÉBITOS COMPENSADOS					
CÓDIGO TRIB/CONTR.	PERÍODO DE APURAÇÃO	VENCIMENTO	VALOR ORIGINAL DO TRIBUTOCONTRIBUIÇÃO	NÚMERO DO PROCESSO DO DÉBITO, SE HOUVER	OUTRAS INFORMAÇÕES (*)
8109	SETEMBRO/2002	15/10/2002	4.812.278,30	13.820.000.860/2002-10	
2172	SETEMBRO/2002	15/10/2002	22.210.515,21	13.820.000.860/2002-10	

6. IDENTIFICAÇÃO DO RESPONSÁVEL	
NOME CARLOS DE SOUZA VALENTIM	CPF 555.852.647-53
QUALIFICAÇÃO DIRETOR	DATA 10/03/2003
LOCAL SÃO CAETANO DO SUL	ASSINATURA 

Aprovado pela IN SRF nº 210, de 2002.

2. Declaração de Compensação – Processo nº 13820.000019/2003-03, protocolo de 14/01/2003:

MINISTÉRIO DA FAZENDA		FAZENDA RECEITA FEDERAL		MINISTÉRIO DA FAZENDA SISTEMA DE COMUNICAÇÕES	
NÚMERO DE IDENTIFICAÇÃO 13820.000019/2003-03		DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO		14 JAN 2003 PROTÓTIPO FORMAS DE PROCESSOS ARRECS/SEL - 00013820/03 IRRF / SAE / BANC	
1. IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE		CNPJ/CPF			
NOME/NOME EMPRESARIAL SODEPA SOCIEDADE DE EMPREEND. E PART S/A		43.826.833/0001-19			
2. ENDEREÇO					
LOGRADOURO (rua, avenida, praça etc.) RUA AMAZONAS		NÚMERO 521	COMPLEMENTO (apto, sala, etc.) 5º ANDAR – C.J. 52		
BAIRRO – DISTRITO CENTRO		DDD – TELEFONE (011) 4224-6359			
MUNICÍPIO SÃO CAETANO DO SUL		UF SP	CEP 09520-070		
E-MAIL Safrafiscaltributos@ig.com.br					
3. CRÉDITO UTILIZADO					
<input type="checkbox"/> RESSARCIMENTO DE IPI (fl. 2) <input type="checkbox"/> PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO (fl. 3) <input checked="" type="checkbox"/> SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL (fl. 4) <input type="checkbox"/> PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO PROCESSO Nº		<input type="checkbox"/> IRRF – COOPERATIVAS DE TRABALHO (fl. 5) <input type="checkbox"/> IRRF – JUROS S/ CAPITAL PRÓPRIO (fl. 6) <input type="checkbox"/> DECISÃO JUDICIAL (fl. 7)		TOTAL DO CRÉDITO UTILIZADO NESTA DECLARAÇÃO (R\$) 47.100.738,41	
Obs.: Em cada declaração será aceita apenas uma origem de crédito					
4. DÉBITOS COMPENSADOS					
CÓDIGO TRIB/CONTR.	PERÍODO DE APURAÇÃO	VENCIMENTO	VALOR ORIGINAL DO TRIBUTOCONTRIBUIÇÃO	NÚMERO DO PROCESSO DO DÉBITO, SE HOUVER	OUTRAS INFORMAÇÕES (*)
2172	DEZEMBRO/2002	15/01/2003	574.435,47	13.820.000.860/2002-10	
8109	DEZEMBRO/2002	15/01/2003	288.299,33	13.820.000.860/2002-10	

3. Declaração de Compensação – Processo nº 13820.000060/2003-71, protocolo de 30/01/2003:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SISTEMA DE COMUNICAÇÕES
30 JAN 2003
PROTOCOLO FORMAL DE
PROCESSOS
ARF/S.C.SUL - cód. 13820

1. IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE
NOME/NOME EMPRESARIAL
SODEPA SOCIEDADE DE EMPREEND. E PART S/A
CNPJ/CPF 43.826.833/0001-19

2. ENDEREÇO
LOGRADOURO (rua, avenida, praça etc.)
RUA AMAZONAS
BAIRRO - DISTRITO
CENTRO
MUNICÍPIO
SÃO CAETANO DO SUL UF SP
E-MAIL
Safrafiscaltributos@ig.com.br

3. CRÉDITO UTILIZADO
 RESSARCIMENTO DE IPI (fl. 2)
 PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO (fl. 3)
 SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL (fl. 4)
 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/RESSARCIMENTO PROCESSO Nº
 IRRF - COOPERATIVAS DE TRABALHO (fl. 5)
 IRRF - JUROS S/ CAPITAL PRÓPRIO (fl. 6)
 DECISÃO JUDICIAL (fl. 7)
 TOTAL DO CRÉDITO UTILIZADO NESTA DECLARAÇÃO (R\$)
46.630.983,41

Obs.: Em cada declaração será aceita apenas uma origem de crédito

4. DÉBITOS COMPENSADOS

CÓDIGO TRIB/CONTR.	PERÍODO DE APURAÇÃO	VENCIMENTO	VALOR ORIGINAL DO TRIBUTOS/CONTRIBUIÇÃO	NÚMERO DO PROCESSO DO DÉBITO, SE HOUVER	OUTRAS INFORMAÇÕES (*)
2484	DEZEMBRO/2002	31/01/2003	199.245,74	13.820.000.860/2002-10	

21. Assim, os parágrafos 4º e 5º da Lei 9.430/96 e a Súmula CARF nº 201, tratam de “**Compensação**” e o que se discute aqui como principal é “o **Pedido de Restituição**”.

22. Quanto à alegação de homologação tácita, o artigo 149 do CTN, estabelece que "o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa ... V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte...". O artigo seguinte é justamente o 150, que trata do lançamento por homologação, cuja atividade é exercida pelo sujeito passivo ou contribuinte.

23. No presente caso, o Despacho de Decisório DRF/SEORT/GUA nº 648/2007, proferido em 14/12/2007, que foi aprovado pelo Delegado da DRF Guarulhos, ou seja, autoridade administrativa competente para realizar a revisão de ofício do lançamento efetuado pelo contribuinte, e foi cientificado em **21/12/2007** (fl. 670), portanto dentro do prazo de 5 (cinco) anos para rever o lançamento primitivo (ainda que contados na forma do art. 150 do CTN), atendeu ao preceito do art. 149 do CTN e, principalmente, do art. 142, pois, **recompõe a apuração do lucro real do contribuinte, apontando precisamente, os valores alterados e sua motivação.**

24. Por certo, esse despacho apreciou também as compensações pleiteadas pelo contribuinte com o alegado direito creditório, mas esse fato não descaracteriza a essência do ato, qual seja, **a revisão de ofício da apuração efetuada pelo contribuinte.**

25. Pelo exposto, essa preliminar deve ser rejeitada.

26. Com relação a ausência de lançamento, a legislação aplicável deixa fora de dúvida de que à Restituição e/ou 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.

27. Ou seja, não se trata de atividade de lançamento ou de sua revisão. Isto porque os referidos pedidos (de restituição/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, previsto no art. 142 do CTN.

28. No que diz respeito à competência para a apreciação dos pedidos de restituição/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.

29. 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.**

30. Não se pode admitir que a autoridade administrativa competente homologue pedidos de restituição/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.

31. É importante destacar que não houve nenhum lançamento de tributo. O que ocorreu desde o início, 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.

32. Nesse sentido, destaco que a compensação tributária, forma extintiva do crédito tributário, muito embora conste do Código Tributário Nacional desde a sua edição (25/10/1966), só foi regulamentada, no âmbito dos tributos e contribuições federais, em 1991 (Lei nº 8.383), e, mesmo assim, com significativas limitações.

33. Pelo exposto, entendo que deve ser rejeitada essa preliminar de ausência de lançamento.

Mérito

34. No mérito, a decisão de primeira instância relata que, após analisar os documentos acostados aos autos, verificou-se que no presente caso a legislação **não ampara a dedutibilidade das despesas financeiras relativas à remuneração de debêntures**, nas condições previstas nas escrituras de emissão dos títulos, em discussão, e quando tais títulos são emitidos e subscritos **exclusivamente pelos acionistas da própria empresa** e na proporção da participação no capital social.

35. Seguindo a ordem dos fatos, veja-se o que consta do Despacho Decisório da DRF Guarulhos,SP, que inicialmente efetuou a análise (Processo nº **13820.000860/2002-10**):

Consigna o Despacho Decisório que, apesar da contabilização das despesas pelo novo critério, não teria sido estornada (fls. 578, 580 e 511) a despesa relativa a julho apropriada pelo critério anteriormente vigente (R\$ 42.765.809,86 - R\$ 8.835.416,31 = R\$ 33.930.393,55).

“Como se pode ver, a aplicação do novo critério, em relação ao mês de julho, representou um acréscimo às despesas no valor de R\$ 199.366.862,93, sem prejuízo da apropriação das despesas calculadas conforme o critério anterior”.

Acrescenta ,ainda, a autoridade fiscal que na apreciação da regularidade das emissões e subscrições das debêntures ora analisadas **teria sido verificado que os adquirentes das debêntures seriam os próprios acionistas**, e que as aquisições teriam sido feitas **na exata proporção da participação de cada sócio** no capital social da empresa. (...).

36. Defendeu a autoridade fiscal que a aplicação retroativa da mudança de critério de remuneração teria sido deliberada num momento em que já se podia saber, com segurança, que o novo critério seria mais favorável aos debenturistas do que o anterior. E continua:

“A própria comparação entre o critério revogado e o critério que passou a vigor **escancara o favorecimento**. O primeiro previa a remuneração dos debenturistas com a correção monetária pelo IGPM e 6% de juros ao ano, que representava um critério muito usual no mercado. Ainda assim, havia o resguardo para a Companhia, de que esta despesa não poderia ultrapassar o valor dos lucros, antes de deduzidas as próprias despesas e expurgado dos resultados das participações societárias. Ou seja, entre o valor da correção monetária, somado aos juros, e o do lucro ajustado da Companhia, pagar-se-ia **o menor**. Este critério **foi trocado por um em que a remuneração dar-se-ia no montante de 97% do lucro** antes da dedução de seu valor. Por este critério, a Companhia aceitou repassar aos seus debenturistas 97% de todo o seu lucro ajustado, inclusive os advindos da aplicação de seus próprios recursos, ficando com apenas 3% desse montante.

(...)

Pelo novo critério, foram desproporcionalmente contemplados com uma rentabilidade muito próxima de todo o lucro ajustado da Companhia! Por sua vez, a Companhia trocou uma cômoda posição onde se obrigava a pagar IGPM + 6% a.a., somente se tivesse lucros superiores a esses valores, por uma outra que a obrigava a transferir 97% de seus lucros aos debenturistas até o vencimento dos papéis, anos após a mudança do critério! Poder-se-ia argumentar que no caso da eventualidade de maus resultados, o novo critério proporcionaria despesas menores. Porém, o antigo também, pois existia o limite ao lucro.

37. Afirmou a autoridade fiscal que tal negócio somente teria sido viabilizado, tendo em conta que os únicos debenturistas eram também os únicos acionistas da empresa, e que as debêntures teriam sido adquiridas na exata proporção da participação de cada um deles no capital social. E acrescenta: “Não é crível que tamanha benesse fosse concedida a um terceiro, sem ligação ou influência nos negócios da Companhia”.

38. Ao final, adotando tais fundamentos, ratifica a autoridade fiscal a indedutibilidade das despesas financeiras decorrentes da remuneração das debêntures, por se caracterizarem como **desnecessárias à atividade da empresa e como distribuição disfarçada de**

lucros, devendo ser promovida à adição do lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, nos termos dos arts. 249, I e 467, V I do RIR/99, fato a afetar, conseqüentemente, a determinação do saldo negativo de IRPJ.

39. Após a apresentação de Manifestação de Inconformidade, o órgão Julgador de 1ª Instância Administrativa — a DRJ em Campinas/SP — ao julgar o feito na 447ª Sessão da 2ª Turma de Julgamento, em 08 de novembro de 2007 (Acórdão nº 05-19.988, **fls. 626/641**), se pronunciou:

Ao consignar a indedutibilidade do valor da remuneração das debêntures calculada com base na alteração procedida, por meio do aditivo à escritura de emissão, na parte final de seu voto (fls. 619 a 634), a relatora **chamou a atenção para uma divergência entre o valor glosado através do Despacho Decisório DRF/SEORT/GUA nº 1.089/2006, e o valor por ela calculado** segundo os critérios que fundamentaram a decisão.

Diz a relatora: o valor das despesas consideradas indedutíveis no Despacho Decisório foram estabelecidas sem que fossem levadas em conta as remunerações relativas **aos meses posteriores a julho de 2001**, evento que teria acontecido em contradição com a própria fundamentação adotada pela própria autoridade fiscal. Segundo raciocínio desenvolvido no voto vencedor, as despesas com remuneração de debêntures **não poderiam ser dedutíveis a partir do momento que passaram a ser calculadas com base exclusivamente em 97% do lucro da Companhia**, ajustado pela exclusão dos resultados oriundos de participações societárias de caráter permanente. Assim, o **valor da glosa seria de R\$ 283.208.832,50** (R\$ 335.123.621,86 - R\$ 51.914.789,36), e **não de R\$ 199.366.862,93** (R\$ 251.281.652,29 - R\$ 51.914.789,36), como estabelecida no Despacho

Decisório.

Demonstração do Lucro Real - AC 2001	Contribuinte	Fisco
Lucro Líquido	270.492.946,10	270.492.946,10
Adições		
Despesas Operacionais - não dedutíveis	6.687.643,89	6.687.643,89
CSLL	2.227.057,61	2.227.057,61
Outras adições	74.876,80	74.876,80
Despesa Financeira Indedutível	0,00	199.366.862,93
Soma das Adições	8.989.578,30	208.356.441,23
Exclusões		
Ajuste por Aum. Valor Invest. Aval. PL	249.275.635,99	249.275.635,99
Outras Exclusões	161.170,94	161.170,94
Soma das Exclusões	249.436.806,93	249.436.806,93
Lucro Real antes da Comp Prej	30.045.717,47	229.412.580,40
Lucro Real após da Comp Prej	30.045.717,47	229.412.580,40
Lucro Real	30.045.717,47	229.412.580,40
Cálculo do IR sobre Lucro Real		
Imposto sobre Lucro Real		
À alíquota de 15%	4.506.857,62	34.411.887,06
Adicional	2.980.571,75	22.917.258,04
Imposto Apurado	7.487.429,37	57.329.145,10
Deduções		
Oper. De Caráter Cultural e Artístico	180.274,30	180.274,30
Fundos Direito da Criança e do Adolecsc.	45.068,58	45.068,58
IRRF	93.920.205,51	93.920.205,51
IR Mensal Pago por Estimativa	9.771.840,26	9.771.840,26
IR a Pagar	-96.429.959,28	-46.588.243,55
Diferença		-49.841.715,73

Fundamentação:

A análise dos comentários presentes no voto do julgamento de 1ª Instância Administrativa, **principalmente no que diz respeito à divergência do cálculo do valor da glosa**, provoca **uma reavaliação do trabalho feito por ocasião da confecção do despacho decisório**.

É dever da autoridade administrativa, uma vez levantada dúvida procedente sobre a correção ou legalidade de seus atos, efetuar uma nova avaliação, e se for o caso, rever de ofício sua decisão.

(...)

O primeiro, é que o próprio fundamento pelo qual as despesas incorridas com a remuneração dos debenturistas que não foram aceitas como dedutíveis, em decorrência do advento do aditivo à escritura de emissão, que eliminou o sistema de remunerá-las pela correção monetária calculada pelo IGPM, mais 6% de juros ao ano, passando a remunerá-las exclusivamente com base em 97% do lucro auferido pela Companhia (excluído somente o resultado oriundos de participações societárias de caráter permanente), **levaria à glosa de todo o valor da remuneração calculada com base no novo critério, e não só a do valor do mês de julho, como foi feito pela Autoridade signatária do despacho decisório**.

(...)

41. A recorrente, alega que desse novel despacho decisório, que foi ratificado pela DRJ/CPS, a DRF voltou atrás em seu entendimento, considerando toda a despesa indedutível, desde a mudança do critério de remuneração. Acrescenta que a glosa teve motivação apenas na mudança — supostamente retroativa — do critério de remuneração da debênture e não na sua existência e validade, razão pela qual é totalmente descabida a insinuação da DRJ/CPS de que se tratava de debêntures formalizadas apenas "no papel".

42. Aduz a Recorrente que embora a remuneração com base no IGPM + 6% a.a. (até julho/2001) tivesse sido aceita pela DRF, a cobiça arrecadatória prevaleceu e glosou-se integralmente a despesa do mês de julho de 2001 e agora, por meio desse novo despacho decisório, aquelas apropriadas até dezembro de 2001 (considerando que de julho a dezembro/2001 a Debênture/1999 recebeu a remuneração equivalente a 97% do lucro a ajustado).

43. A controvérsia posta a lume do colegiado consiste, portanto, em definir se a revisão de ofício da decisão decorre de efetivo erro de fato, ou seja, de apreciação de fato não conhecido por ocasião do exame anterior, hipótese em que a sua reformulação é permitida, ex vi do disposto no artigo 149, inciso VIII, do CTN; ou de mero erro de direito, isto é, de equívoco na valoração jurídica dos fatos, situação em que o ato administrativo tributário revela-se imodificável, máxime em virtude do princípio da proteção à confiança, encartado no artigo 146 do CTN.

44. Sobre a questão, é bom lembrar que a revisão de atos administrativos pela própria Administração constitui a forma ordinária de invalidação de atividade ilegítima do Poder Público, que se ampara no poder-dever de autotutela do Estado. É desde há muito encampada

pela jurisprudência pátria, a teor do que dispõem as Súmulas nº 473 e 346 do Supremo Tribunal Federal, verbis:

Súmula STF 473 A administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial.

Súmula STF 346 A administração pública pode declarar a nulidade dos seus próprios atos.

45. A Lei nº 9.784/1999, cuidou, portanto, apenas de reproduzir em seu artigo 53 a inteligência já consolidada no enunciado nº 473 do Supremo Tribunal Federal e de estabelecer um marco temporal de cinco anos para que administração possa anular os atos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé (art. 54).

Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

Art. 54. O direito da Administração de anular os atos administrativos de que decorram efeitos favoráveis para os destinatários decai em cinco anos, contados da data em que foram praticados, salvo comprovada má-fé.

46. Em matéria tributária, a questão detém, entretanto, contornos particulares. Isso porque o lançamento somente pode (deve) revisto de ofício nas hipóteses previstas no artigo 149 do CTN, igualmente aplicáveis aos despachos decisórios por analogia (Parecer COSIT nº 8/2014, item 47), obedecendo, em qualquer caso, ao prazo decadencial previsto na lei tributária. Interessa-nos, em particular, a hipótese de erro de fato prevista no inciso VIII deste dispositivo:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

47. Sacha Calmon Navarro Coêlho (in "Curso de Direito Tributário Brasileiro", 10ª Ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2009, pág. 708) ensina que o erro de fato se dá "no plano dos acontecimentos: dar por ocorrido o que não ocorreu. Valorar fato diverso daquele implicado na controvérsia ou no tema sob inspeção", ao passo que o erro de direito "seria, à sua vez, decorrente da escolha equivocada de um módulo normativo inservível ou não mais aplicável à regência da questão que estivesse sendo juridicamente considerada".

48. De acordo com o Despacho de Revisão de Ofício de Decisão Administrativa (e-fls. 658/668), toda a fundamentação fático-jurídica para sustentar a revisão de ofício do despacho decisório fora desenvolvida da seguinte forma:

Ao consignar a ineditabilidade do valor da remuneração das debêntures calculada com base na alteração procedida, por meio do aditivo à escritura de emissão, na parte final de seu voto (fls. 619 a 634), a relatora chamou a atenção para uma divergência entre o valor glosado através do Despacho Decisório DRF/SEORT/GUA nº 1.089/2006, e o por ela calculado segundo os critérios que fundamentaram a decisão. A relatora chamou a atenção para o fato de que o valor das despesas consideradas ineditáveis no Despacho Decisório foram estabelecidas sem que fossem levadas em conta as remunerações relativas aos meses posteriores a julho de 2001, evento que teria acontecido em contradição com a própria fundamentação adotada pela própria autoridade fiscal. Segundo raciocínio desenvolvido no voto vencedor, as despesas com remuneração de debêntures não poderiam ser dedutíveis a partir do momento que passaram a ser calculadas com base exclusivamente em 97% do lucro da Companhia, ajustado pela exclusão dos resultados oriundos de participações societárias de caráter permanente.

Assim, o valor da glosa seria de R\$ 283.208.832,50 (R\$ 335.123.621,86- R\$ 51.914.789,36), e não de R\$ 199.366.862,93 (R\$ 251.281.652,29 - R\$ 51.914.789,36), como estabelecida no Despacho Decisório.

A análise dos comentários presentes no voto do julgamento de 1ª Instância Administrativa, principalmente no que diz respeito à divergência do cálculo do valor da glosa, provoca uma reavaliação do trabalho feito por ocasião da confecção do despacho decisório.

É dever da autoridade administrativa, uma vez levantada dúvida procedente sobre a correção ou legalidade de seus atos, efetuar uma nova avaliação, e se for o caso, rever de ofício sua decisão.

49. Há, a meu ver, dois vícios no ato em questão. O primeiro é que não há qualquer indicação do dispositivo legal que ampara a revisão do despacho decisório anterior, isto é, a autoridade fiscal não imputa ao contexto analisado quaisquer das variadas hipóteses previstas ao longo dos incisos do artigo 149 do CTN, o que certamente causa prejuízo à defesa da Recorrente, ante a pluralidade de cenários manifestamente distintos que justificam a revisão do lançamento.

50. Utilizo para decidir, trechos do Acórdão nº 3401-011.833, sessão de 28 de junho de 2023:

“ Como saber, a partir do trecho acima transcrito (que, ressalte-se, compreende a integralidade da fundamentação fático-legal da revisão procedida), se a retificação do despacho ocorreu porque fora apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do despacho anterior (inciso VIII) ou porque se comprovou, por parte do sujeito passivo, falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (inciso IV)? Não é possível.

“ Agora, ainda que fosse possível superar o vício acima apontado, e, assim, assumir que a revisão do despacho decisório se deu por erro de fato, conforme autoriza o inciso VIII do artigo 149 do CTN, não há nos autos, como bem aponta a Recorrente, qualquer elemento novo não valorado ou que não pudesse ter sido valorado por ocasião do exame inaugural. Na verdade, a autoridade fiscal sequer cuidou de afirmar - ainda que posteriormente fosse verificado que não se tratava verdadeiramente de um elemento novo - a existência de qualquer fato novo. Há, tão somente, reexame procedido pela autoridade fiscal, justificado, em suas palavras, pelo “princípio administrativo da verdade material”.

“Assim, se, por um lado, detém o Fisco a discricionariedade para definir quais diligências e elementos de prova serão suficientes para formar sua convicção acerca da matéria apreciada, por outro, também é seu ônus suportar as consequências dessa decisão. O que quero dizer é que o fato de a Administração optar, em nome da celeridade e da eficiência, por produzir um despacho eletronicamente não implica tratar a situação de forma particular a ponto de dar mais elasticidade às hipóteses previstas no artigo 149 do CTN e considerar que a Fazenda cometeu erro de fato porque não apreciou suficientemente os (mesmos!) fatos que já tinha à sua disposição à época da prolação da decisão original.”

51. Portanto, a revisão da decisão decorre, a meu ver, de erro de direito ou de modificação de critério jurídico, hipótese não compreendida nos incisos no artigo 149 do CTN, razão pela qual deve ser anulada.

52. Ante o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário do contribuinte, para cancelar o despacho decisório 648/2007 em razão de inovação de critério jurídico e restabelecer os efeitos do despacho decisório 1089/2006.

assinado digitalmente

Edmilson Borges Gomes