



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

Processo n° 16327.901730/2010-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-001.065 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de março de 2014
Matéria DCOMP - Saldo Negativo - IRPJ
Recorrente BANCO SANTANDER BRASIL S/A (sucessor de BANCO ABN AMRO REAL S/A)
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004

DESPACHO DECISÓRIO. PRETERIÇÃO DO DIREITO DE DEFESA. OMISSÃO DOS MOTIVOS PARA NÃO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. NULIDADE. É nulo o despacho decisório que omite os motivos do não-reconhecimento do direito creditório. Contudo, uma vez não transcorrido o prazo de homologação tácita da compensação, os autos devem retornar para que a autoridade administrativa prossiga na apreciação do direito creditório.

MATÉRIA NÃO AVENTADA EM MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. NÃO INSTAURAÇÃO DO LITÍGIO ADMINISTRATIVO. NÃO CONHECIMENTO. Não se pode conhecer dos pedidos sobre pontos não controvertidos. Não tendo instaurado o litígio administrativo na competente Manifestação de Inconformidade, não está devolvida a matéria para este tribunal administrativo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: 1) relativamente ao imposto de renda pago no exterior, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para anular o despacho decisório com retorno, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, acompanhado pelo Conselheiro Marcos Vinícius Barros Ottoni, que davam provimento ao recurso; 2) relativamente ao imposto de renda retido na fonte, por maioria de votos, DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário para anular o despacho decisório com retorno, vencido o Relator Conselheiro Benedicto Celso Benício Júnior, que negava provimento ao recurso; e 3) relativamente à estimativa de fevereiro/2004, por unanimidade de votos, NÃO CONHECER do recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Foi designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente), Benedicto Celso Benício Júnior (Relator), Edeli Pereira Bessa, Mônica Sionara Schpallir Calijuri, Joselaine Boeira Zatorre e Marcos Vinícius Barros Ottoni.

Relatório

Ab initio, trata-se de controvérsia que gravita em torno da PER/DCOMP n. 31895.69169.170609.1.7.02.1979, em que o sujeito busca encontro de contas a partir de alegado direito creditório de Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2004. Outras Declarações de Compensação foram apresentadas pela contribuinte com vistas a lançar mão do mesmo crédito.

Referidas Declarações de Compensação não foram homologadas, tendo em vista que, de acordo com o que consta do correlato Despacho Decisório, não foram comprovadas parcelas que formariam o pleiteado Saldo Negativo do IRPJ, de modo que haveria em verdade saldo devedor do imposto.

Cientificada do Despacho Decisório (fl. 865), a Contribuinte apresenta Manifestação de Inconformidade (fls. 1-5) em que alega, em síntese, o seguinte:

- que a não homologação das Declarações teria decorrido (i) da não comprovação de parcela da rubrica **Imposto de Rendo pago no Exterior** no montante de R\$41.776.203,42, e (ii) da não confirmação de IRRF retido por Órgãos Públicos, no valor de R\$5.783,31;

- que teria remetido juros ao Exterior no ano-calendário de 2004, em virtude de ter tomado mútuo com filial em CAYMAN, e, em razão disso, recolheu IRRF no valor de R\$ 41.776.203,42; anexa os DAREs correspondentes (fls. 108-128);

- que ao reconhecer, no Brasil, os resultados positivos da empresa sita em Cayman – conforme a linha 4 da Ficha 9B da DIPJ/2005 –, teria obtido o direito de se valer do mencionado IRRF sobre os rendimentos pagos, com amparo no art. 9º da MP 2.158-35;

- por seu turno, o valor não reconhecido de R\$ 5.783,31, relativo a IRRF retido por Órgãos Públicos, refere-se à parcela residual de IRRF do ano-calendário de 2003, sendo que não teria recebido o correlato Informe de Rendimentos a tempo, o que inviabilizou a utilização desses valores em 2003, razão pela qual deles lançou mão para a composição do Saldo Negativo de 2004.

A DRJ negou provimento à Manifestação de Inconformidade sob os seguintes argumentos:

- quanto ao imposto envolvendo transações com filial no exterior, a DRJ afirma que as guias de recolhimento apresentadas pela contribuinte referem-se a pagamentos de IRRF incidente sobre importâncias pagas *ao* Exterior e não a Impostos de Renda pago *no* Exterior;

- afirma, ainda, que não houve comprovação de que os resultados da filial estrangeira levariam em conta as referidas receitas financeiras (juros), de modo que inexistiria certeza quanto ao fato de esses valores terem sido reconhecidos na determinação do lucro real contribuinte, condição imposta pelo art. 9º da MP n. 2.158-35 para a dedução do IRRF sobre remessas de juros para o exterior

- quanto às retenções de IRRF sofridas por Órgãos Públicos, a DRJ afirma que não é legítima a dedução de IRRF em desrespeito ao regime de competência.

Cientificada da decisão da 1ª instância, o Banco Santander do Brasil S.A, sucessor do Banco ABN Amro Real S.A, apresentou tempestivo Recurso Voluntário, em que aduz, primeiramente, que não trouxe aos autos, antes da prolação do despacho decisório ou por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade, a demonstração de que os juros que pagara compuseram o resultado da filial em Cayman posteriormente reconhecido na Recorrente **pelo fato de que a fiscalização jamais havia solicitado tais documentos ou quaisquer esclarecimentos quanto ao ponto.**

Traz, então, excertos dos Termos de Intimação que recebera, a fim de demonstrar que não havia sido exigida referida documentação:

- 1. Documentos que comprovem o pagamento de Imposto de Renda no Exterior s/ Lucros, rendimentos e Ganhos de Capital, cujo valor (total de R\$ 35.468.462,11) consta da linha "07" da ficha "12B" da DIPJ/2005 (Ano-calendário 2004);*
- 2. Documentos que comprovem a retenção na fonte de Imposto de Renda cujos valores (no total de R\$ 2.450.945,26) constam das linhas "08" e "09" da ficha "12B" da DIPJ/2005 (Ano-calendário 2004);*
- 3. Esclarecimentos das divergências entre os valores na PER/DCOMP e na DIPJ, conforme tela do sistema abaixo;"*

Faz constar no Recurso Voluntário, ainda, a segunda intimação que recebera da Autoridade Fiscal, em que o Fisco exige, *verbis*:

1. *Documentos conforme parágrafo 2º, do Art.395, do Decreto 3000/1999 (parágrafo 2º, do Art. 26, da Lei nº 9.249/1995): “Para fins de compensação, o documento relativo ao imposto de renda incidente no exterior deverá ser reconhecido pelo respectivo órgão arrecadador e pelo Consulado da Embaixada Brasileira no país em que for devido o imposto”.*
2. *Documentos que comprovem o recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte, nos casos em que o Interessado é ao mesmo tempo a Fonte Pagadora e o Beneficiário. Tais valores (no total de R\$ 1.193.902,69) constam do comprovante anual de rendimentos emitido pelo próprio beneficiário;*
3. *Esclarecimentos quanto à efetiva compensação dos valores devidos de IRPJ em fevereiro de 2004, efetuada conforme informações na DCTF, tendo em vista que a DComp nº 25264.05449.150404.1.3.02-0057 foi cancelada / retificada e a DComp nº 39146.84343.310304.1.7.02-2004 não foi admitida;*

Assevera que o Despacho Decisório jamais afirmou que as respectivas receitas financeiras não teriam sido oferecidas à tributação, limitando-se a pontuar que tais valores de IRRF não teriam sido confirmados, não tendo sequer aludido ao art. 9º da MP 2.158/2001 como um dos fundamentos do não reconhecimento do direito creditório. Destarte, não poderia a douta DRJ inovar na fundamentação para manter as conclusões do Despacho.

Nada obstante o argumento acima declinado, junta aos Autos novos documentos – balancetes da filial de Cayman, além de quadro sumarizado de contas contábeis em que eram registrados os juros provenientes da Matriz no Brasil –, mencionando ainda que promoverá a juntada de demonstrações ainda mais detalhadas, sendo que, até o momento, não procedeu a essa juntada de nova documentação.

Frente ao argumento da DRJ de que haveria erro nas DCOMPs apresentadas, pela indicação de Impostos de Renda no Exterior – e não de IRRF incidente sobre importâncias pagas ao Exterior – a contribuinte afirma que, segundo o Manual de Preenchimento da DIPJ 2010, o Imposto de Renda Retido no Brasil atinente a rendimentos pagos a filiais no exterior deve ser informado como Imposto pago no Exterior. Reproduz os conexos excertos do Manual de Preenchimento da DIPJ 2010 que dão esteio a essas considerações.

Encerra esse tópico do Recurso Voluntário com as seguintes assertivas, *litteris*:

Desse modo, considerando que:

a) a R. Decisão Recorrida inovou os fundamentos do Despacho Decisório;

b) que o IRF retido nos pagamentos de juros à filial em Cayman deve ser declarado, segundo a própria RFB, como imposto pago no exterior;

c) que a fiscalização jamais questionou ou lançou dúvidas sobre a inclusão das receitas provenientes do Brasil nos lucros disponibilizados por Cayman; e

d) os demonstrativos de resultados de Cayman ora acostados;

a Recorrente requer que o valor dos créditos da filial Cayman tidos como “não confirmados” sejam definitivamente homologados, assim como as respectivas compensações com o saldo negativo de IRPJ de 2004. (fls. 989-990)

Sobre as retenções na fonte de Órgãos Públicos, repisa os argumentos da Manifestação de Inconformidade, em que pede que prevaleça a Verdade Material, de modo que deveria o valor em questão ser aceito para compor o saldo negativo do ano-calendário 2004, apesar de se tratar de retenção sofrida em 2003, uma vez que a não inclusão no exercício competente decorreu exclusivamente da demora do ente público na remessa do respectivo informe de rendimentos;

Ademais, é preciso dizer que no Recurso Voluntário, pela primeira vez nesses autos, suscita a questão do não reconhecimento, para fins da formação do Saldo Negativo em testilha, da quitação da estimativa de fevereiro de 2004, no valor de R\$ 640.703,75, estimativa essa que teria sido compensada com Saldo Negativo de Períodos Anteriores. Consta do Relatório do Despacho Decisório (fl. 887) que, das duas DCOMPs apresentadas para a amortização dessa estimativa de fevereiro de 2004, uma delas teria sido cancelada, ao passo que a outra não fora homologada.

Afirma, basicamente, que “qualquer que seja o resultado do processo administrativo no qual são discutidas referidas compensações, sua desconsideração no saldo negativo de 2004 resultará dupla exigência”.

É o relatório.

Voto Vencido

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JUNIOR – Relator

O Recurso é tempestivo, dele conheço.

Para tornar mais didática esta exposição, dividi-la-ei em três tópicos, na esteira da segregação levada a efeito no Recurso Voluntário em exame.

Remessa de Juros à Filial no Exterior

A contribuinte tem filial sediada em Cayman, a quem remeteu juros no ano-calendário de 2004 e, em razão disso, reteve e recolheu IRRF no valor de R\$ 41.776.203,42, o que se depreende do exame dos DARFs que repousam aos fls. 108-128.

De acordo com o Despacho Decisório, a única informação quanto ao ponto é no sentido de que a cifra em questão não teria sido confirmada, do que resultou o reconhecimento de apenas parte do IRRF indicado nas DCOMPs e na DIPJ/2005 como formador do Saldo Negativo pleiteado, sendo de rigor enfatizar o indesejável laconismo do Despacho Decisório.

A contribuinte, então, apresenta em sua Manifestação de Inconformidade os referidos comprovantes de recolhimento de IRRF, mas vê seu pleito negado porque a DRJ afirma que a contribuinte não fizera prova de que as discutidas receitas financeiras auferidas pela filial (leia-se, os juros enviados a Cayman) compuseram o resultado dessa filial, resultado oriundo do exterior esse que a Recorrente computou para a apuração do seu lucro real.

Tendo em vista que o cômputo, para fins de apuração do lucro real da empresa brasileira, do resultado da filial estrangeira **que contenha os rendimentos enviados para fora do país** é condição para o aproveitamento do IRRF incidente sobre essas remessas, na esteira do art. 9º da MP 2.1582/2001, a DRJ concluiu que essa parcela de IRRF de R\$ 41.776.203,42 não deveria ser reconhecida para fins de composição do Saldo Negativo em vergaste.

Está-se diante de verdadeira incongruência entre os esteios do Despacho Decisório e os lastros da r. decisão recorrida, que inafastavelmente inovou na fundamentação de que a Autoridade Preparadora lançou mão para cancelar o seu não reconhecimento do Direito Creditório do sujeito passivo.

Com vistas a demonstrar essas afirmações, é mister que se proceda ao cotejo entre os fundamentos utilizados no Despacho Decisório e na decisão recorrida, sendo que o quadro abaixo ilustra com muita clareza a disparidade das razões dos atos administrativos *sub examen*:

Despacho Decisório	Decisão da DRJ
Pagamento no exterior não comprovado	Não se reconhece direito creditório de Saldo Negativo de IRPJ, pretensamente originário de IRRF, <i>in casu</i> , sobre Remessas de Juros para Filial no Exterior, quando não resta provado que os Resultados da Filial, que contenham os referidos rendimentos, tenham sido computados na determinação do Lucro Real da Matriz no Brasil, omissão esta não suprível por mera alegação de existência de Lucros Disponibilizados pela Filial.
Fundamentação legal: art. 168 do CTN, art. 6º, II, §1º e art. 74 ambos da lei n. 9.430 e art. 4º da IN RFB 900/2008	Fundamentação legal: art. 9º da MP 2158-35

É importantíssimo frisar que, na esteira do quanto dito pela contribuinte em seu Recurso Voluntário, o sujeito passivo nunca foi intimado a demonstrar que os lucros remetidos à Cayman fizeram parte do resultado apurado nesse Paraíso Fiscal que posteriormente veio a ser computado na determinação do seu Lucro Real, de modo que causa espécie que o IRRF em apreço não seja reconhecido em virtude de prova que a Recorrente jamais foi instada a produzir.

Ora, não é dado aos órgãos julgadores inovar os fundamentos inicialmente utilizados para o indeferimento do direito creditório controvertido, de modo que, se o contribuinte infirma as razões constantes do Despacho Decisório que engendraram o não reconhecimento da parcela pleiteada, não podem os julgadores deixar de reconhecer referidos valores em virtude de outros motivos, jamais anteriormente suscitados.

Com efeito, esse proceder consubstancia inquestionável introdução de novo critério jurídico para fins de não reconhecimento do direito creditório discutido, critério esse inserido durante o desenvolvimento da contenda administrativo e contra o qual o sujeito passivo não teve a oportunidade de se irrisignar por ocasião da instauração do contencioso administrativo, o que revela sempre rechaçado cerceamento de direito de defesa do administrado.

Esse é o posicionamento é assente neste Colendo Conselho, de que é exemplo o seguinte aresto, prolatado pela Egrégia 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção e que restou assim ementado, *litteris*:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Exercício: 2006

Ementa: DIREITO CREDITÓRIO. RECONHECIMENTO. FUNDAMENTOS. INOVAÇÃO.

Se a autoridade administrativa mantém glosa de crédito sob fundamento diverso do atacado por meio de Manifestação de Inconformidade, a ela incumbe oportunizar meios para que o contribuinte possa se pronunciar, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

SALDO NEGATIVO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO. INOCORRÊNCIA. EFEITOS.

Para que o lançamento de ofício possa interferir na liquidez e certeza do saldo negativo declarado, é necessário que o referido procedimento tenha alcançado, inclusive, a recomposição da apuração deste mesmo saldo. Nos lançamentos de ofício promovidos pela Receita Federal relativamente ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, parte-se do pressuposto de que o ajuste exigido pela legislação de regência já restou finalizado.”
(Processo Administrativo n. 11020.721403/2008-30; Acórdão n. 1301-001.016; Cons. Rel. Wilson Fernandes Guimarães; j. 9.8.2012; julgamento unânime; sem grifos no original)

Frise-se, ainda, que o Fisco, quando do Despacho Decisório, sequer poderia ter deixado de levar em conta a parcela de IRRF em testilha na composição do Saldo Negativo controvertido por alegada falta de comprovação de que os juros remetidos à Cayman integraram os resultados dessa filial que vieram a ser computados para a apuração do Lucro Real da ora Recorrente. Explico.

Deveras, é absolutamente estreme de dúvidas que o IRRF em tela foi recolhido pela ora Recorrente, os DARFs a que se aludiu acima não permitem conclusão diversa.

E, uma vez que esses recolhimentos foram levados a cabo no curso do ano-calendário de 2004, não poderia a Autoridade Preparadora deixar de reconhecer esse IRRF em virtude da alegada falta de prova do oferecimento à tributação dos rendimentos que determinaram as retenções em meados do ano-calendário de 2010, átimo em que o sujeito passivo teve ciência do Despacho Decisório.

É que, em 2010, não poderia a Receita Federal se imiscuir na apuração do Resultado do ano-calendário de 2004 – com a sub-reptícia e implícita conclusão quanto à falta de certeza quanto à ocorrência de omissão de receitas –, ante a inafastável operação da decadência quanto ao período.

Nesse sentido, mister trazer à balha o seguinte precedente, da Egrégia 2ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção desse Colendo CARF, julgado esse que, consoante sabemos, sequer é representativo das posições mais incisivas contra essas investidas da Receita em períodos decaídos, *litteris*:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA
JURÍDICA - IRPJ*

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

PRELIMINAR. CONHECIMENTO DE PROVAS DOCUMENTAIS JUNTADAS AOS AUTOS APÓS A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. Tendo sido determinado a elaboração de novo despacho decisório pela Unidade de origem, para apreciar o direito creditório pleiteado pelo contribuinte, resta prejudicada a apreciação prévia do conhecimento de provas documentais juntadas aos autos após a impugnação ou recurso.

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO. Havendo antecipação do tributo, a homologação do lançamento ocorrerá no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, §4o, do CTN. Esse prazo decadencial também é aplicável nas revisões do Lucro Real apurado e declarado pelo contribuinte, para fins de apuração do direito creditório concernente ao Saldo Negativo de Recolhimentos do IRPJ/CSLL.

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. A Fazenda Pública pode fiscalizar a formação dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ e CSLL no prazo de 5 anos contados do aproveitamento pelo contribuinte. Essa revisão deve partir do lucro real declarado/apurado pelo contribuinte e pode contemplar a verificação da efetividade dos recolhimentos, das retenções do IR-Fonte, transposição de saldos de um período para outro, compensações, enfim a própria formação do saldo.

DCOMP. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Homologam-se tacitamente após 5 anos as declarações de compensação regularmente apresentadas na vigência do art. 74

da Lei 9.430/1996 com redação dada pela Lei 10.637/2002. (Processo n. 11831.000881/2003-53; Acórdão n. 1402-00.454; Cons. Rel. Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira; Redator designado Cons. Antônio José Praga de Souza; j. 25.2.2011)

No dispositivo desse acórdão, se lê que, *verbis*:

Acordam os membros do colegiado: 1) Por unanimidade de votos, considerar prejudicada a apreciação prévia do conhecimento dos documentos juntados aos autos após a apresentação do recurso voluntário, haja vista que os aludidos documentos

não interferiram no julgamento. 2) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso para:

2.1) reconhecer a homologação tácita das compensações formalizadas até 12.03.2003 e; 2.2) determinar o retorno dos autos à Unidade de origem para que a autoridade administrativa mediante novo despacho decisório apure o direito creditório, levando em conta a totalidade do IRRF comprovado, para fins de homologação das compensações no limite do crédito reconhecido, sendo incabível verificar se os correspondentes rendimentos foram oferecidos à tributação, haja vista o transcurso do prazo decadencial para retificar a apuração dos tributos

devidos pelo contribuinte, à data da ciência do despacho decisório. Tudo nos termos do voto vencedor que passa a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira (relator) que dava provimento integral ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor, o Conselheiro Antônio José Praga de Souza.

Para além disso, apesar de entender que esses fundamentos já são mais do que suficientes para o reconhecimento da parcela de IRRF aqui controvertida, tem-se que a ora Recorrente ainda trouxe aos autos, por ocasião da interposição do seu Recurso Voluntário, a prova que pela primeira vez foi suscitada pela douta instância recorrida.

Antes do manejo dessa irrisignação, já era possível verificar que, na DIPJ/2005 – Ficha 43 – Participações no Exterior (fls. 184), foi informado ao Fisco o montante dos lucros auferidos pela filial estrangeira que foram disponibilizados à matriz brasileira, assim como o valor retido na fonte, de que dispomos da comprovação do pagamento mediante DARF (fls. 108-128).

Já em sede de Recurso Voluntário, o sujeito passivo acosta aos autos balancetes da filial de Cayman do ano-calendário 2004, além de quadro esquemático das contas em que os juros discutidos eram registrados em Cayman.

A partir do exame do referido quadro esquemático (fl. 1022), fica fácil perceber que efetivamente se procedeu ao registro de cerca de US\$ 100.000.000,00 (cem milhões de dólares) a título de receita financeira, e isso em três contas diversas, a saber, (i) 32948.731552, (ii) 32948.761235 e (iii) 32948.761241.

Verificando tais contas nos balancetes apresentados, percebe-se o registro de referidos valores (fls. 1013 e 1014), sendo importante consignar que a cifra de

aproximadamente US\$ 100.000.000,00 – equivalente a cerca de R\$ 266.000.000,00 (duzentos e sessenta e seis milhões de reais) – é absolutamente compatível com as retenções de IRRF aqui discutidas.

E todo esse farto arsenal probatório ainda é complementado com o Parecer de Auditoria Independente da Ernst & Young que repousa à fl. 1024 que dá conta da correição dos registros contábeis da Recorrente no período.

Imperioso, por todo o exposto, o PROVIMENTO do Recurso Voluntário nessa parte.

IRRF

Quanto ao IRRF, a contribuinte limita-se a repisar os argumentos apresentados em Manifestação de Inconformidade, arguindo que o referido valor retido na fonte deveria ser aceito para compor o saldo negativo do ano 2004, apesar de ser referente à competência do ano-calendário anterior, devido, exclusivamente, à demora do ente público em remitir o informe de rendimentos.

Pede que prevaleça a verdade material, porém não traz aos autos qualquer prova no sentido de que recebera o Informe de Rendimentos correlato a destempo, assim como não demonstra que esse IRRF não teria sido aproveitado no período apropriado.

Ante a ausência de provas, portanto, nego provimento ao Recurso Voluntário nesta parte.

DAS ESTIMATIVAS DE FEVEREIRO DE 2004

Em que pese tenha trazido argumentos em seu Recurso Voluntário, em que pede que não sejam desconsideradas as estimativas de fevereiro de 2004 no presente julgamento, temos que o sujeito passivo não instaurou litígio quanto a esse ponto – tendo em vista que restou absolutamente silente quanto ao ponto em sua Manifestação de Inconformidade.

De fato, em nenhum dos 5 (cinco) fólios da sua Manifestação de Inconformidade foi aventado este tópico, não havendo, por óbvio, qualquer pronunciamento quanto ao ponto na decisão da primeira instância administrativa.

Não deve ser conhecida, portanto, essa fração do Recurso Voluntário.

Por todo o exposto, voto por CONHECER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário, e, nesta parte, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, na esteira das razões acima.

É como voto.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR – Conselheiro

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

O despacho decisório de não homologação das compensações vinculadas ao saldo negativo de IRPJ apurado pela contribuinte no ano-calendário 2004 aponta que das deduções apontadas, no valor total de R\$ 126.413.433,51, apenas o montante de R\$ 83.990.743,03 foi confirmado. As parcelas não confirmadas corresponderiam a imposto de renda pago no exterior, retenções na fonte e estimativas compensadas.

Relativamente ao imposto de renda pago no exterior, o demonstrativo complementar, referente à *análise das parcelas de crédito*, disponibilizado na Internet ao sujeito passivo como indicado no corpo do despacho decisório, indica que a parcela de R\$ 41.776.203,42 não foi confirmada sob a justificativa de *pagamento no exterior comprovado parcialmente*. Quanto às retenções na fonte, referido documento traz a relação, por fonte pagadora e código de retenção, dos valores confirmados, no total de R\$ 2.177.720,55, e especifica que em relação à fonte pagadora identificada sob o CNPJ 29.979.030/0001-40, código de retenção 6188, do total de R\$ 297.530,45, somente foi comprovado o montante de R\$ 291.747,15. Por fim, parcelas da estimativa de fevereiro/2004 não foram admitidas porque vinculadas a DCOMP cancelada ou não homologada, no valor total de R\$ 640.703,75.

Iniciando por este último aspecto, o voto do I. Relator foi acolhido à unanimidade, no sentido de que a contribuinte não logrou instaurar o correspondente litígio, vez que nada questionou por ocasião da manifestação de inconformidade. Em consequência, a autoridade julgadora de 1ª instância não opôs qualquer reparo ao despacho decisório neste ponto, restando definitiva, no âmbito administrativo, a redução do saldo negativo pertinente à parcela de R\$ 640.703,75.

Com referência à retenção na fonte, a contribuinte juntou à manifestação de inconformidade os informes de rendimento emitidos pelo CNPJ 29.979.036/0908-91 em 2004 (indicando retenção total de R\$ 857.007,22 sob código 6188) e em 2003 (indicando retenção total de R\$ 845.853,13, sob código 6188), acompanhados de planilhas, sendo que a referente ao ano-calendário 2003 aponta que as retenções referentes a maio e junho/2003 somente foram contabilizadas em 26/04/2004 (fls. 133/136). Dentre estas estariam computadas retenções de imposto de renda nos valores de R\$ 3.436,78 e R\$ 2.349,95, que totalizando R\$ 5.786,73 se aproximariam do valor glosado de R\$ 5.783,31.

Sem questionar estes documentos, a autoridade julgadora de 1ª instância limitou-se a invocar o regime de competência, asseverando que *os rendimentos sobre os quais incidiu não integraram as receitas oferecidas à tributação no ano-calendário 2004*. Ocorre que a Lei nº 9.430/96 assim dispõe:

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº

8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (negrejou-se)

Nestes termos, basta que a receita tenha sido computada na determinação do lucro real para que o imposto de renda em razão dela retido seja admitido como dedução na apuração final do imposto. Significa dizer que a receita deve ter sido computada até a determinação do lucro real, admitindo-se a dedução, no presente caso, de retenções referentes a receitas computadas na apuração do lucro real do ano-calendário 2003, mas só computadas na apuração do saldo negativo do ano-calendário 2004.

Observe-se que, intimada durante o procedimento de análise da compensação, a contribuinte juntou relação dos informes de rendimento referentes ao ano-calendário 2004, e especificamente em relação à fonte pagadora em questão (CNPJ nº 29.979.0396/0001-40 – Secretaria do Tesouro Nacional) descreveu como base de cálculo o valor de R\$ 15.861.497,81 e como retenções o total de R\$ 297.530,46 (fls. 477/478), juntando os mesmos documentos apresentados em manifestação de inconformidade para demonstrar que a parcela de R\$ 5.786,73, correspondente a retenções do ano-calendário 2003, teriam sido contabilizadas apenas em 26/04/2004 (fls. 479/487). Por sua vez, nenhuma objeção específica foi feita quanto a esta comprovação, constando no despacho decisório apenas que a comprovação fora parcial.

Frente a tais condições, resta concluir que a motivação da glosa não foi validamente exposta no despacho decisório, à semelhança do que se demonstrará em relação ao item subsequente.

De fato, melhor sorte não merece a glosa referente à parcela de R\$ 41.776.203,42 descrita como *pagamento no exterior comprovado parcialmente*.

A análise da compensação foi realizada antes da emissão do despacho decisório e a contribuinte foi intimada por mais de uma vez para apresentar documentos. Formalizado o litígio, com a apresentação da manifestação de inconformidade, a autoridade fiscal incorporou a estes autos os documentos de fls. 245/873 (numeração original) como

informações complementares da análise do crédito (despacho de fl. 899), que assim prestam-se a suportar as conclusões do despacho decisório na parte em que a contribuinte foi, delas, devidamente cientificada durante as investigações.

Ocorre que, como demonstrado pelo I. Relator, a contribuinte foi intimada a comprovar o pagamento do imposto de renda no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital, computados na apuração do saldo negativo (fl. 419/424) e, em resposta disse que o valor total corresponderia a R\$ 56.261.303,67, referindo-se aos *darf's recolhidos e ao documento de retenção* juntado, sendo que a parcela de R\$ 20.792.841,56 foi utilizada para reduzir a estimativa de dezembro/2004 e o restante (R\$ 35.468.462,11) deduzido no ajuste anual. Relacionou, na seqüência, os recolhimentos sob título *IRRF CAYMAN* e distinguiu a parcela referente a lucros auferidos no Chile, vinculada à dedução de R\$ 14.485.100,25, admitida pelo Fisco (fls. 472/436). Os DARF mencionados constam às fls. 443/476.

Na seqüência, a autoridade fiscal apenas intima a contribuinte a demonstrar o atendimento ao art. 395, §2º do RIR/99 (reconhecimento no Consulado do documento relativo ao imposto incidente no exterior) e dirige as demais exigências a aspectos referentes à retenção de imposto na fonte e à quitação de estimativa (fls. 679/681). As respostas da contribuinte dirigem-se, assim, à demonstração do reconhecimento consular do documento comprobatório do imposto pago no Chile, e à comprovação dos demais aspectos questionados (fls. 687/878).

A contribuinte, portanto, demonstrou à Fiscalização que a parcela de R\$ 41.776.203,42 decorreria de imposto de renda pago no país, sob o código de arrecadação nº 0481 que, como informa a própria Receita Federal em seu sítio na Internet (<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dirf/Mafon2002/rendresexterior/juroscmissoesgeral.htm>) destina-se a recolhimentos com as seguintes características:

FATO GERADOR

Importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas ao exterior, por fonte localizada no Brasil, a título de:

- *juros e comissões, inclusive os remetidos em razão de compra de bens a prazo;*
- *juros e comissões de empréstimos externos destinados à exportação.*

RIR/99:

- Arts. 682, I; 702 e 703

BENEFICIÁRIO

Pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior.

ALÍQUOTA/BASE DE CÁLCULO

- *15% (quinze por cento) do valor bruto dos juros e comissões pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos inclusive no caso de compra de bens a prazo.*
- *25% (vinte e cinco por cento) do valor bruto dos juros e comissões pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos em decorrência de prestação de serviço .*

Por sua vez, como alega a recorrente, a Medida Provisória nº 2.158-35/2001 permite que:

Art.9º O imposto retido na fonte sobre rendimentos pagos ou creditados à filial, sucursal, controlada ou coligada de pessoa jurídica domiciliada no Brasil, não compensado em virtude de a beneficiária ser domiciliada em país enquadrado nas disposições do art. 24 da Lei nº 9.430, de 1996, poderá ser compensado com o imposto devido sobre o lucro real da matriz, controladora ou coligada no Brasil quando os resultados da filial, sucursal, controlada ou coligada, que contenham os referidos rendimentos, forem computados na determinação do lucro real da pessoa jurídica no Brasil.

Assim, frente à apresentação dos DARF de recolhimento sob o código 0481 como justificativa para a dedução, no saldo negativo, da parcela de R\$ 41.776.203,42, a autoridade fiscal deveria exigir da contribuinte a demonstração do atendimento às demais condições expostas no dispositivo legal antes referido. A motivação exposta no documento de *análise das parcelas do crédito*, nos termos “pagamento no exterior comprovado parcialmente” demanda necessário complemento para que a contribuinte possa produzir a competente prova que lhe autorizaria a dedução promovida.

A recorrente buscou demonstrar que as retenções corresponderiam a juros que teriam sido reconhecidos como receita pelo beneficiário e teriam lhe retornado como lucros computados na apuração do lucro real no ano-calendário 2004. Porém, como já dito por esta Conselheira no voto condutor do Acórdão nº 1101-000.833, a *ausência desta justificativa expressa no despacho decisório impede a apreciação, pela autoridade julgadora, das razões de defesa da contribuinte. De fato, não é possível dar ou deixar de dar razão à recorrente no suposto de que fosse aquele o motivo para a glosa promovida na determinação do saldo negativo.*

Em condições semelhantes, esta Conselheira entendeu que não era mais possível suprir o vício verificado no despacho decisório, em razão da homologação tácita da DCOMP, naquele caso integral, consoante excertos do voto condutor do citado Acórdão nº 1101-000.833:

Diante deste contexto, clara está a nulidade do despacho decisório de não-homologação das compensações, resultante da omissão das razões de convencimento daquele ato, consoante lecionam Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez in Processo Administrativo Fiscal Comentado (p. 414, Editora Dialética, São Paulo, 2002):

A motivação do ato deve observar os princípios da congruência e da presunção racional do julgador. Ou seja, a decisão deve harmonizar-se com a fundamentação, de sorte a estabelecer-se, entre elas, um liame de lógica formal do tipo premissa/conseqüência e, ainda, não deve refletir apenas a convicção do julgador, mas ser premissa necessária à conclusão a que se chega, apta ao convencimento de terceiros. Assim, além de a autoridade administrativa apresentar as razões de fato e de direito que a levaram para determinada conclusão, também deve demonstrar o nexo causal existente entre elas. Destarte, a omissão das razões de convencimento, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas (carência de motivação intrínseca) e a omissão de fato decisivo para o juízo (carência de motivação extrínseca), caracterizam falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.

O resultado desta omissão é o cerceamento ao direito de defesa da contribuinte, que não tem a oportunidade de discutir adequadamente o mérito de seu crédito nas duas esferas do contencioso administrativo. Daí a nulidade prevista no Decreto nº 70.235/72:

Art 59. São nulos:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 24/06/2014 por BENEDITO CELSO BENICIO JUNIOR, em 24/06/2014 por BENEDITO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 27/06/2014 por MARCOS AURELI

O PEREIRA VALADAO, Assinado digitalmente em 25/06/2014 por EDELI PEREIRA BESSA

Impresso em 25/07/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

II - Os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam conseqüência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Considerando que a nulidade afeta o ato que impediria a homologação tácita das compensações, impõe-se reconhecer que nesta data não é mais possível erigir qualquer questionamento contra as compensações aqui apreciadas. Inócuo, assim, declarar a nulidade, apenas, da decisão recorrida, com vistas a restabelecer-se integralmente o direito de defesa da contribuinte a partir da exposição dos motivos que poderiam ter fundamentado a não-homologação das compensações. Em conseqüência, é desnecessário apreciar os elementos complementares trazidos pela recorrente, com vistas a ver validadas as deduções de IRRF promovidas na apuração do saldo negativo aqui utilizado.

Complementando esta argumentação em razão de embargos opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, esta Conselheira assim esclareceu no Acórdão nº 1101-000.933:

Neste ponto, esta Relatora entendeu pertinente esclarecer que a declaração de nulidade do despacho decisório se impunha por não ser mais possível reparar os efeitos do cerceamento ao direito de defesa mediante declaração de nulidade, apenas, da decisão recorrida, de modo a facultar nova defesa à interessada a partir da exposição dos motivos que poderiam ter fundamentado a não-homologação das compensações. E isto porque na data do julgamento do recurso voluntário (11/04/2013), já havia transcorrido o prazo previsto para formulação do ato de não-homologação das compensações, consoante dispõe a Lei nº 9.430/96, na redação que lhe foi dada pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003:

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)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, 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)

[...]

§ 7º Não homologada a compensação, **a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.** (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...] (negrejou-se)

Nestes termos, a compensação declarada à Receita Federal extingue o crédito tributário. Esta extinção somente deixa de existir se a autoridade competente edita o ato de não-homologação da compensação em até 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP. Transcorrido este prazo sem a manifestação da autoridade competente, o crédito tributário está definitivamente extinto pela compensação.

Contudo, para desfazer o efeito extintivo da DCOMP, o ato de não-homologação deve ser válido, ou ao menos passível de convalidação. E requisito essencial de validade dos despachos ou decisões administrativas – modalidade na qual se inclui o ato de não-homologação – é a sua elaboração sem cerceamento ao direito de defesa do interessado, ou seja, com exposição dos motivos que sustentam o ato, como bem exposto por Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez Lopez in Processo Administrativo Fiscal Comentado (p. 414, Editora Dialética, São Paulo, 2002), no excerto doutrinário transcrito no acórdão embargado:

A motivação do ato deve observar os princípios da congruência e da presunção racional do julgador. Ou seja, a decisão deve harmonizar-se com a fundamentação, de sorte a estabelecer-se, entre elas, um liame de lógica formal do tipo premissa/conseqüência e, ainda, não deve refletir apenas a convicção do julgador, mas ser premissa necessária à conclusão a que se chega, apta ao convencimento de terceiros. Assim, além de a autoridade administrativa apresentar as razões de fato e de direito que a levaram para determinada conclusão, também deve demonstrar o nexo causal existente entre elas. Destarte, a omissão das razões de convencimento, o descompasso lógico entre as conclusões e as premissas (carência de motivação intrínseca) e a omissão de fato decisivo para o juízo (carência de motivação extrínseca), caracterizam falta ou vício de motivação, ambos passíveis de invalidação.

E, caso não se admita a classificação do ato de não-homologação como despacho ou decisão na forma do art. 59, inciso II do Decreto nº 70.235/72, importa ter em conta que sua subsistência como ato administrativo de qualquer espécie dependeria, necessariamente, de motivação nos termos da Lei nº 9.784/99:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

I - neguem, limitem ou afetem direitos ou interesses;

[...]

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

[...]

Nestes termos, a motivação deve ser explícita, clara e congruente para sustentar a afirmação de inexistência do direito creditório apontado pelo sujeito passivo na

DCOMP. Isto porque, se assim não fosse, bastaria à autoridade administrativa iniciar os trabalhos de análise da compensação, e apontar algum vício aparente, para se desincumbir do ônus que o legislador lhe impôs de declarar a inadmissibilidade da compensação no prazo legal.

Por certo há despachos decisórios que, mesmo não abordando por completo o mérito da compensação, prestam-se como causa interruptiva do prazo legal de não-homologação. É o caso, por exemplo, das análises que se restringem a aspectos preliminares da compensação, como legitimidade, prescrição ou possibilidade do pedido. O mesmo se diga em relação aos atos de não-homologação decorrentes da impossibilidade de análise do direito creditório por falta de colaboração do sujeito passivo que tem o dever de guarda da documentação de suporte do crédito tributário. E também os atos de não-homologação que se fundam em expressos indícios consistentes e convergentes acerca da inexistência do direito creditório. Contudo, em tais circunstâncias há ato válido, devidamente motivado, que permite a defesa pelo interessado, e assim impede a homologação tácita da compensação pelo transcurso do prazo legal. Em tais condições, novas análises pela autoridade administrativa são possíveis durante o contencioso administrativo, de modo a solucionar dúvidas decorrentes da defesa que o sujeito passivo pode validamente produzir.

Mas, se aqueles óbices preliminares não são opostos, e a análise da compensação centra-se na própria existência do direito creditório, a não-homologação somente existe, como ato administrativo, quando expressa motivos que a sustentem. A existência formal do ato, praticado por autoridade competente e cientificado ao sujeito passivo, de nada vale quando o seu conteúdo não reúne razões compreensíveis para a não-homologação da compensação. Haveria burla ao prazo legal de não-homologação das compensações caso se admitisse irrestritamente que novas análises fossem exteriorizadas pela autoridade administrativa durante o contencioso administrativo, ou a partir da declaração de nulidade do despacho decisório.

No presente caso, a análise material do direito creditório possivelmente foi realizada, mas como não foi exteriorizada por completo no ato administrativo cientificado ao sujeito passivo, ela não integrou sua motivação em tempo hábil. Ou seja, motivos existem, mas eles não integram o ato administrativo em debate. Trata-se de um vício à primeira vista formal – na formatação do ato –, mas que repercute no próprio conteúdo do ato administrativo cientificado ao sujeito passivo, e assim revela seus reais contornos de vício material, que somente poderia ser convalidado se o Fisco ainda dispusesse de tempo para não-homologação das compensações.

Por sua vez, a DCOMP transmitida mais recentemente pelo sujeito passivo data de 03/12/2007, e o prazo para sua não-homologação expirou em 03/12/2012. Logo, em 11/04/2013, quando apreciado o recurso voluntário, nada mais poderia ser feito para suprir o vício de motivação constatado no despacho decisório que motivou o presente litígio. Como referido despacho decisório não reunia os requisitos de validade para caracterizar-se como causa interruptiva do prazo legal de não-homologação, pertinente foi a declaração de sua nulidade no voto condutor do acórdão embargado.

No presente caso, porém, embora a motivação do despacho decisório para a glosa de pagamentos de imposto de renda no exterior, no valor de R\$ 41.776.203,42, bem como de retenções na fonte no valor de R\$ 5.783,31, não tenha sido validamente formulada, observa-se que as DCOMP não homologadas foram retificadas em 17/06/2009, atingindo declarações antes apresentadas em 28/01/2005, 08//04/2005 e 14/04/2005, sem que a

contribuinte tenha questionado o prazo de homologação contado a partir das DCOMP retificadoras, de modo a validar o despacho decisório emitido apenas em 19/05/2010.

Por sua vez, o prazo de homologação tácita somente pode ter sua contagem iniciada a partir do momento que o sujeito passivo regularmente declara a compensação para verificação fiscal. Assim, importa concluir que o Fisco teria até 16/06/2014 para analisar o direito creditório utilizado pelo sujeito passivo nas compensações em referências, ainda que já transcorrido o prazo decadencial para lançamento do IRPJ no ano-calendário 2004, origem do saldo negativo.

De fato, ao contrário do que defende o I. Relator, o *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, na redação antes transcrita, exige que o crédito indicado em DCOMP seja passível de restituição ou ressarcimento, significando que ele não pode estar prescrito. Contudo, uma vez deduzida tempestivamente a pretensão de ver extintos débitos com aquele crédito, admitir que o prazo para confirmação deste já estaria fluindo desde o encerramento do período de apuração correspondente, limitaria significativamente a eficácia do §5º do referido art. 74, pois antes de cinco anos da apresentação da DCOMP a certeza e liquidez do crédito restaria afirmada pelo decurso do prazo decadencial no qual, no entender da recorrente, o Fisco poderia questionar sua apuração.

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada

a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (negrejou-se)

A decadência, nestes termos, encerra o poder-dever do Fisco de formalizar o crédito tributário por intermédio do lançamento, pondo fim à relação jurídica material surgida entre o contribuinte e o Estado com a ocorrência do fato gerador. Recorde-se que a atividade de lançamento é definida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como o *procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Nestes termos, se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em saldo negativo de IRPJ, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador - lucro - pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco indeferir pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício.

É certo que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca de qual seria o objeto da homologação: a atividade de apuração ou o pagamento do tributo devido. Todavia, há relativo consenso no sentido de que o transcurso do prazo contido no §4º do art. 150 do CTN atinge o direito de o Fisco constituir o crédito tributário, mediante o lançamento substitutivo da apuração efetuada pelo sujeito passivo, veiculada pelos instrumentos definidos na legislação fiscal.

Ainda, aqueles que defendem a homologação tácita da apuração efetuada pelo sujeito passivo, consideram que o prazo decadencial tem o efeito específico de atingir o dever/poder de o Fisco efetuar o lançamento de ofício, e não o de fazer prova absoluta de débitos tributários, não constituídos na forma da legislação.

Admitir que os saldos negativos informados na DIPJ estariam homologados tacitamente depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador correspondente, exigiria que se emprestasse à DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, o qual não se presta, sequer, a instrumentalizar a cobrança dos saldos devedores nele indicados.

Somente se concebe como instrumentos de constituição formal de direitos e obrigações aqueles assim expressamente previstos na legislação, como é o caso, por exemplo, da Declaração de Débitos e Créditos Federais – DCTF, relativamente aos tributos devidos pelos contribuintes. Já relativamente aos direitos creditórios detidos pelos sujeitos passivos, a legislação apenas prevê, atualmente e na época em que a contribuinte argüiu seu direito, a DCOMP e o Pedido de Restituição como instrumentos para sua formalização perante a Receita Federal.

É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Procedidas as antecipações exigidas por lei, encerrado o período de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido.

Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as conseqüências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo

prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Aliás, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido.

Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, senão na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados.

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, à exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 1º.

É certo que a evidenciação do crédito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, passa o Fisco a ter o dever de avaliar a certeza e a liquidez daquele valor para admitir, ou não, a destinação pretendida pelo interessado.

Firmadas estas premissas, recorde-se que, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil). Assim, no presente caso, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Decorre, daí, que a compensação deveria estar suportada por provas do indébito tributário no qual se fundamenta. Contudo, deve-se recordar que o procedimento em debate já se iniciou mediante a apresentação de DCOMP, desacompanhada, por autorização normativa, de qualquer prova do indébito ali indicado, posto que o Fisco teria ainda cinco anos para confirmá-lo.

Em verdade, a interpretação defendida pelo I. Relator confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada. Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar

a liquidez e certeza do crédito. Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na **forma** da nova redação do *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real **conteúdo**, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

*35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, **sem que disso decorra perda nos controles fiscais** . (negrejou-se)*

E, ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5º do referido art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Por todo o exposto, considerando que apenas parte do despacho decisório foi submetido ao contencioso administrativo, excluída aí a glosa de estimativas compensadas, impõe-se concluir que, no mais, deve ser declarado PARCIALMENTE NULO o despacho decisório, para que, depois de nova análise do mérito das deduções aqui questionadas, inclusive com intimação para apresentação dos elementos que suportem as alegações da contribuinte, caso subsistam as irregularidades originalmente vislumbradas pela autoridade fiscal, outro despacho decisório seja produzido no prazo que a lei autoriza, com exposição regular da motivação que o justifique e, em caso de não-homologação de alguma parcela da compensação, facultando-se à interessada sua discussão nas duas instâncias administrativas de julgamento, consoante previsto no Decreto nº 70.235/72.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Conselheira