



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

Processo n° 16366.000031/2009-06
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-001.776 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2014
Matéria Compensação
Recorrente NORTE BRASIL TELECOM S/A (INCORPORADA), VIVO S/A (INCORPORADORA)
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP EM VALOR INFERIOR AO SALDO NEGATIVO. RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA SEM QUE TAL VALOR INFLUENCIASSE NO MONTANTE DE CRÉDITOS NECESSÁRIOS À HOMOLOGAÇÃO DAS COMPENSAÇÕES. PROCEDIMENTO QUE TEM POR EFICÁCIA REGULARIZAR O MONTANTE DO SALDO NEGATIVO

Nos casos em que o valor do saldo negativo é superior às compensações realizadas e mesmo glosando parte dos valores que formaram o saldo negativo homologou-se as compensações por serem de valor inferior ao saldo negativo apurado, o recolhimento de diferença de estimativa, em atraso, com multa moratória e juros, produz eficácia para regularizar o saldo negativo, em relação ao montante do pagamento realizado.

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL. Apresentada a declaração de compensação a Fazenda Pública pode verificar a existência do saldo negativo indicado para fins de compensação. O que não é possível, após o prazo de 5 (cinco) anos, contados do lançamento original ou da retificação, é a glosa de despesas ou identificação de omissões como fundamento para diminuir o valor do saldo devedor. Tal hipótese, se admitida, importaria em violação do disposto no artigo 9º, § 4º do Decreto nº 70.235, de 1972 e, em levar a efeito procedimento fiscal para fazer exigência em relação a período já atingido pela decadência.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Processo nº 16366.000031/2009-06
Acórdão n.º **1402-001.776**

S1-C4T2
Fl. 10

Acordam os membros do colegiado, Por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à utilização do valor de R\$ 15.236,19 na composição do saldo negativo no ano-calendário de 2003.

(assinado digitalmente)

Leonardo de Andrade Couto - Presidente

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Frederico Augusto Gomes de Alencar, Carlos Pelá, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Paulo Roberto Cortez e Leonardo de Andrade Couto.

Relatório

A recorrente apresentou os pedidos de compensação de fls. 02 e seguintes objetivando compensar os valores neles indicados com saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2003. A DIPJ que consta à fl. 51 dos autos indica saldo negativo no valor de -R\$ 6.751.945,73.

O despacho de fls. 148/153, reconheceu a existência de saldo negativo no valor de R\$ 4.698.511,33, homologando as compensações de nº 25131.75152.180806.1.7.02-5012, 34749.16381.300404.1.3.02-1401 e 29005.03057.210806.1.7.02-4401 e, de forma parcial, a compensação de nº 40827.46790.210806.1.7.02-3906, restando um saldo devedor em relação a esta de R\$ 1.278.490,84 (fl. 154).

Pelo que se extrai do despacho decisório, em relação aos valores que formaram o saldo negativo, não foram reconhecidos os seguintes montantes:

- a) R\$ 15.236,19 referente à estimativa devida em 10/2003;
- b) R\$ 5.932,82 comprovado em DIRF referente a IRRF por órgãos públicos, frente a R\$ 9.764,75 considerado pela recorrente;
- c) R\$ 1.923.677,69 correspondente a IRRF da empresa SPLICE;
- d) R\$ 108.999,90 correspondente a IRRF pelo Santander.

Intimada da decisão de fls. 148/153, a parte interessada apresentou manifestação de inconformidade, sendo que a DRJ deu parcial provimento ao recurso para acolher o IRRF nos valores de R\$ 5.932,82 e R\$ 1.923.677,69 apontando, em relação a este último, que houve mero erro do contribuinte na designação da fonte retentora.

No que se refere à glosa da estimativa devida em 10/2003, no valor de R\$ 15.236,19, o acórdão referido está assim fundamentado:

"O despacho decisório guerreado foi perfeito, no que se refere ao ponto agora sob análise, à luz dos fatos acontecidos até então, e não pode ser alterado pela DRJ em razão da superveniência do pagamento, em 15 de maio de 2009, após a ciência do despacho decisório, que aconteceu em 20 de abril de 2009, do IRPJ devido por estimativa no mês de outubro de 2003.

Por fim, em no que tange à retenção feita pelo BANCO SANTANDER, o acórdão recorrido destacou:

" No que tange à retenção feita pelo BANCO SANTANDER o contribuinte apresenta como documento comprobatório da sua ocorrência um Informe de Rendimentos Financeiros em que consta como tendo havido retenção do valor de R\$ 607.600,57, no código 3426, exatamente o valor que foi aceito e considerado pela autoridade recorrida. Em sua impugnação, o contribuinte assevera que a diferença "na ordem de R\$ 103.067,08 será oportunamente anexada aos autos, por tratar-se de operações financeiras existentes em outra

instituição financeira”. Como não houve a juntada de qualquer elemento comprobatório da existência dessa retenção, referente à outra instituição financeira, e não tendo a autoridade recorrida encontrado elementos confirmatórios nos sistemas da RFB, não é possível acatar-se a alegação do contribuinte, no ponto.

Intimada em 31/01/2012 (fl. 248), de forma tempestiva a parte interessada apresentou o recurso de fls. 249 e seguintes, alegando, em síntese:

a) que em 15/04/2009, quando proferido o despacho decisório, cuja intimação se deu em 20/04/2009, a análise do saldo negativo de IRPJ relativa ao ano-calendário de 2003 não podia ser feita, uma vez que passados mais de 5 (cinco) anos da ocorrência dos fatos geradores que formaram o saldo negativo.

b) que no caso dos autos não se está a deduzir que ocorreu a decadência do Fisco de analisar a compensação pleiteada e sim a decadência do direito do Fisco de proceder com a recomposição do crédito tributário utilizado.

b) que é nítido que o pagamento do DARF no valor de R\$ 15.236,19 compõe o saldo negativo do IRPJ referente ao ano-calendário de 2003.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Moisés Giacomelli Nunes da Silva, Relator

O recurso manuseado pela parte encontra-se previsto no artigo 33 do Decreto nº 70.235, de 1972, é tempestivo, está devidamente fundamentado e foi interposto por parte legítima que pretende ver a decisão da DRJ reformada. Assim, conheço-o e passo ao exame do mérito.

I - Da questão relacionada ao pagamento, em 20 de abril de 2009, de R\$ 15.236,19 referente à estimativa devida em 10/2003.

Ciente de que a estimativa de outubro de 2003, devidamente declarada, no valor de R\$ 15.236,19, não tinha sido quitada, em 31/10/2009, após intimação do despacho decisório, a fiscalizada realizou o pagamento desta, com multa moratória e encargos legais, recolhendo o montante de R\$ 29.861,40 (fl. 230).

Aqui, a situação divide-se em dois pontos: **a)** O primeiro diz respeito a consequência do recolhimento de estimativa em atraso, quando o valor desta é necessário para formar o saldo negativo e este, por sua vez, é integralmente absorvido pelas compensações realizadas; **b)** O segundo, é a consequência do recolhimento de estimativa em atraso nas hipóteses em que tal valor não impede a homologação das compensações em face destas abrançarem montante inferior ao saldo negativo.

Na primeira hipótese, isto é, quando o saldo negativo, sem a estimativa recolhida em atraso não é suficiente para homologar as compensações, em relação ao valor não homologado, há incidência de multa moratória de 20% e juros legais¹. Nestas situações, do valor devido, com multa de 20% e juros, subtrai-se o valor recolhido em atraso. Considerando que a correção e a multa são idênticas em ambos os casos, resultado era zero.

Nos casos em que o valor do saldo negativo é superior às compensações realizadas, como ocorreu na situação dos autos, e mesmo glosando os valores apontados homologou-se as compensações apresentadas por serem de valor inferior ao saldo negativo apurado, não há o que se cobrar. O valor da estimativa recolhida em atraso, com multa moratória e juros, tem por eficácia a regularização do saldo negativo, na proporção paga. Assim, no caso concreto, do recolhimento da estimativa referente ao mês de outubro de 2003, recolhida em 20/04/2009, resultou a regularização da pendência referente a outubro de 2003. Não fosse este raciocínio, chegar-se-ia ao equívoco de se afirmar que o recolhimento em 20/04/2009 caracterizaria pagamento indevido, o que não é.

Com tais considerações, reconheço que o valor de R\$ 15.236,19, deve integrar o saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 2003.

II - Da alegação de que passados cinco anos, da data dos fatos geradores, a Fiscalização não pode glosar saldo negativo apurado em DIPJ.

¹Atualmente, quando a estimativa não é homologada, aplica-se multa de 50%, sendo que tal exigência encontra-se em análise no STF, com repercussão geral.

Em decisões anteriores já me manifestei em questões semelhantes, sendo que os acórdãos de minha relatoria podem ser sintetizados por meio das duas ementas que seguem a título exemplificativo:

Ementa:

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. Todavia, após o prazo decadencial de 5 anos, contados do lançamento original, ou retificado pelo contribuinte, não é possível alterar o lucro real regularmente apurado e declarado, sob pena de, por vias transversas, levar a efeito procedimento fiscal em relação a período já atingido pela decadência. (Processo 10768.905686/2006-11. Acórdão 1402-00.768. Jul. 20/10/2011).

Ementa:

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. Todavia, após o prazo decadencial de 5 anos, contados do lançamento original, ou retificado pelo contribuinte, não é possível alterar o lucro real regularmente apurado e declarado. (Processo nº 10923.000117/2008-09. Acórdão 1402-00.736. Jul. 29/09/2011).

Recentemente, em declaração de voto que apresentei no processo nº 10640.720967/2009-76, julgado na sessão de 06/05/2014, resultando no acórdão nº 1402-001.662, em acórdão de relatoria do ilustre Conselheiro Fernando Brasil, tendo-o acompanhado pelas conclusões, enfrentei a questão da regra-matriz de incidência tributária, e a regra-matriz de direito ao crédito por parte do contribuinte. Igualmente, quando da análise do processo nº 10880.950151/2008-61, também pautado nesta sessão, enfrentei a questão nos seguintes termos:

"I - Da Natureza jurídica, o momento da constituição do saldo negativo do imposto de renda das pessoas jurídicas e a questão relacionada à prescrição

Nos termos da Súmula 436 do STJ e do Resp 962.279/RS, submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC, "a entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."

Neste cenário, no momento da entrega da DCTF, à semelhança do que ocorre com o lançamento de ofício, tem-se uma norma individual e concreta constituindo o crédito tributário. Todavia, além da **regra-matriz de incidência tributária**, da qual resulta o débito tributário, há a **regra-matriz de direito ao crédito**. Da primeira surge a obrigação do particular em face da Administração e da segunda advém a obrigação da Administração frente ao particular. É da segunda que nasce a constituição do crédito em favor do contribuinte².

Assim, em se tratando de IRPJ, o saldo negativo do imposto de renda das pessoas jurídicas, decorrente de retenção de imposto de renda na fonte e ou recolhimento de estimativas, resulta constituído no momento em que o contribuinte, mediante procedimento adequado³, (i) informa as receitas e os rendimentos sujeitos à tributação; (ii) apura o montante dos tributos devidos e (iii) dele subtrai o que foi pago de forma antecipada, declarando tal procedimento à Administração. Neste momento tem-se a constituição do saldo negativo em favor do contribuinte, com prazo de cinco anos para ser utilizado em processo de compensação ou pedido de restituição. Em igual prazo, identificando irregularidades na constituição do saldo negativo, o Fisco pode efetuar as glosas que entender necessário, reduzindo o valor do saldo negativo, ou exigindo imposto a pagar, sempre por meio de auto de infração, conforme previsto no art. 9º, § 4º, do Decreto 70.235, de 1972, acrescentado pela Lei nº 11.941, de 2009.

"Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em auto de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributos ou penalidades (...).

§ 4º. O disposto no caput deste artigo aplica-se também nas hipóteses em que, constatada a infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário.

Partindo do entendimento de que o direito ao crédito tributário do contribuinte frente à Fazenda advém de regra de incidência pertencente ao regime jurídico, tem razão o Conselheiro Carlos Pelá quando menciona que decorridos cinco anos da constituição/apuração do saldo negativo em favor do contribuinte e tendo este aproveitado tais valores mediante compensação, sem que a Fazenda

² A questão da existência da regra-matriz de incidência tributária, da qual decorre o débito do particular frente à Administração e a regra-matriz de direito ao crédito tributário, da qual decorre a obrigação da Administração frente ao particular, foi apontada pelo Ministro Fux quando do julgamento dos Resp 773.675 e 1.065.234/RS.

O fato dos referidos julgamentos versarem sobre ICMS em nada altera os pressupostos e a natureza jurídica do direito ao crédito. A propósito, do REsp 77.675, (DJ de 2.4.2007, p. 239), colho a seguinte passagem:

"(...) O direito de crédito do contribuinte não decorre da regra-matriz de incidência tributária do ICMS, mas da eficácia legal da norma constitucional que prevê o próprio direito ao abatimento (regra-matriz de direito ao crédito) (...) porquanto a compensação se dá entre operações de débito (obrigação tributária) e crédito (direito ao crédito)."

³ A expressão "procedimento adequado" deve ser entendida como situação onde inexistem omissões a serem tributadas.

Nacional tivesse glosado nos 5 (cinco) anos subsequentes à constituição, não é possível fazê-lo após tal prazo. Assim como o sujeito passivo tem 5 (cinco) anos para requerer a restituição ou compensação do saldo negativo, uma vez constituído tal saldo a Fazenda também dispõe de 5 (cinco) anos para conferir as apurações feitas pelo sujeito passivo, informadas em DIPJ. Passados 5 (cinco) anos, e diante do que dispõe o § 4º do art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescentado pela Lei nº 11.941, de 2009, não há como alterar o valor do saldo negativo.

Em outras palavras, o sujeito passivo tanto pode entregar DCTF reconhecendo imposto a pagar, situação em que resta constituído o débito tributário em favor do Fisco, como pode realizar procedimento, previsto em lei, apontando crédito em seu favor. Neste sentido, conforme reiteradamente destacado pelo Conselheiro Carlos Pelá, tem-se que a relação entre Contribuinte e Fisco é de crédito e débito, que ora pode ser a favor de um e ora a favor de outro. Nesta mesma linha encontram-se ensinamentos em artigos de doutrina de Jefferson Medina nas Revistas Dialética de Direito Tributário de nºs 225 e 226, editadas, respectivamente, nos meses de junho e julho de 2014⁴.

Pois bem, partindo do entendimento de que direito ao crédito tributário do contribuinte frente à Fazenda advém de regra de incidência pertencente ao regime jurídico, concordo com o Conselheiro Carlos Pelá quando menciona que decorridos cinco anos da constituição/apuração do saldo negativo em favor do contribuinte e tendo este aproveitado tais valores mediante compensação, sem que a Fazenda Nacional tivesse glosado nos 5 (cinco) anos subsequentes, não é possível fazê-lo após tal prazo. Assim como o sujeito passivo tem 5 (cinco) anos para requerer a restituição ou compensação do saldo negativo, uma vez constituído tal saldo a Fazenda também dispõe de 5 (cinco) anos para conferir as apurações feitas pelo sujeito passivo e informadas em DIPJ.

Isto torna-se mais evidente nas situações em que o sujeito passivo, por equívoco, apura imposto a pagar ou saldo negativo diferente do efetivamente devido. Passados 5 (cinco) anos não poderá retificar a DIPJ para alterar os valores nela informados.

Em que pese os fundamentos acima mencionados e a minha mudança de entendimento acerca da matéria, estou ressaltando meu ponto de vista e seguindo o entendimento da douta maioria de que a Fazenda, a qualquer tempo, pode verificar se houve o recolhimento dos valores que formaram o saldo negativo, não podendo, todavia, após o prazo de 5 (cinco) anos pretender glosar despesas ou apontar omissões, sob pena de, por vias

⁴ Jefferson Marcos Biagini Medina - Natureza Jurídica do Crédito e Débito no ICMS e suas Implicações no Ordenamento Jurídico. In. Revista Dialética de Direito Tributário, 225, p. 113-124. Junho 2014.

Jefferson Marcos Biagini Medina - Inconstitucionalidade do Protocolo ICMS 21/2011 do Confaz. Efeitos Jurídicos para os Signatários e Consumidor Final não Contribuintes do ICMS. In. In. Revista Dialética de Direito Tributário, 226, p. 91-105, julho 2014.

Processo nº 16366.000031/2009-06
Acórdão n.º **1402-001.776**

S1-C4T2
Fl. 17

transversas, exigir tributo em relação a período já atingido pela decadência, isto sem falar em violação do disposto no § 4º, do art. 9º, do Decreto nº 70.235, de 1972, acrescentado pela Lei nº 11.941, de 2009.

ISSO POSTO, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para reconhecer o direito à utilização do valor de R\$ 15.236,19 na composição do saldo negativo no ano-calendário de 2003.

(assinado digitalmente)

Moisés Giacomelli Nunes da Silva