



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

Processo n° 10880.027641/96-12
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9101-002.440 – 1ª Turma
Sessão de 21 de setembro de 2016
Matéria Compensação
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado BANCO ITAUBANK S/A (atual denominação de BANCO DE BOSTON S.A.)

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 1992

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. Se o acórdão recorrido está baseado em circunstâncias específicas do caso concreto, que não estão presentes no caso tratado pelo acórdão paradigma, fica prejudicada a caracterização de divergência na interpretação da lei. Os contextos fáticos distintos justificam as diferentes decisões.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer o Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – *Presidente em exercício.*

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - *Relator.*

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), André Mendes de Moura, Adriana Gomes Rego, Rafael Vidal de Araújo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Demetrius Nichele Macei, Luis Flavio Neto, Cristiane Silva Costa.

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

Autenticado digitalmente em 03/10/2016 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 03/10/20

16 por RAFAEL VIDAL DE ARAUJO, Assinado digitalmente em 04/10/2016 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADA

O

Impresso em 05/10/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial relativamente aos requisitos para que se realizasse compensação tributária com base no art. 66 da Lei nº 8.383/1991.

A recorrente insurgiu-se contra o Acórdão nº 1101-00.402, de 16/12/2010, pelo qual a 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de reconhecer como válida a compensação por ela realizada com base no art. 66 da Lei nº 8.383/1991, e, em consequência disso, cancelar o lançamento que estava fundamentado na invalidade dessa compensação.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1992

COMPENSAÇÃO. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PROCEDIMENTO EVIDENCIADO POR OUTRAS CONDUTAS. Ausente qualquer evidência de que a contribuinte tenha se beneficiado duplamente do crédito, deve ser cancelado o lançamento baseado meramente na falta de contabilização da compensação efetuada sob a égide da Lei nº 8.383/91, quando comprovada a formalização da desistência da restituição dos créditos e a informação da compensação na declaração de rendimentos.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à lei tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos descritos abaixo:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- a 1ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes entendeu em sentido diverso da e. Turma *a quo*. Com efeito, entendeu o acórdão paradigma que a escrituração, em caso semelhante ao dos autos, é essencial ao reconhecimento da regularidade da compensação. Confira-se:

Acórdão nº 201-78857

PIS. COMPENSAÇÃO. REALIZAÇÃO NA ESCRITURAÇÃO.

Anteriormente à instituição da Declaração de Compensação (outubro de 2002), a compensação entre débitos e créditos de um mesmo tributo ou contribuição era efetuada pelo próprio sujeito passivo, no âmbito do lançamento por homologação, por meio de sua escrituração contábil, que,

se não realizada, implica a inexistência dos efeitos jurídicos decorrentes da compensação regular (extinção do crédito tributário). Considera-se, assim, o pedido de compensação efetuado na data de sua protocolização.

COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO.

Somente são admissíveis para compensação os créditos do sujeito passivo que sejam passíveis de restituição, não gerando direito compensação os créditos prescritos, assim considerados aqueles objeto de pedido apresentado após cinco anos da data do pagamento e da resolução do Senado Federal que tenha suspenso a execução da legislação inconstitucional.

Recurso negado.

- de modo diametralmente oposto ao paradigma, o acórdão recorrido entendeu dispensável a contabilização da compensação considerando, no caso dos autos, não ter havido dupla utilização do crédito;

- assim, de um lado, o acórdão recorrido entendeu desnecessária a contabilização da compensação na escrituração do contribuinte para que esta produza seus efeitos, enquanto que o acórdão paradigma concluiu essencial à regularidade da compensação sua adequada escrituração nos livros contábeis;

- cumpre considerar que o acórdão paradigmático colacionado não foi reformado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais na matéria em discussão, e, nessas condições, afiguram-se presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO RECORRIDO

- o CTN previu a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Todavia, em atendimento ao princípio da legalidade, determinou que a extinção do crédito tributário por essa modalidade depende de lei autorizadora, que estabelecerá as condições e as garantias em que poderia ocorrer a compensação ou atribuiria à autoridade administrativa o estabelecimento dessas condições e garantias;

- a fim de normatizar a forma pela qual se daria a compensação no âmbito tributário, foram editadas leis, dentre as quais se destaca a de nº 8.383/91, com as alterações posteriores;

- a Instrução Normativa nº 67, de 26 de maio de 1992, vigente à época, ao regulamentar o art. 66 da Lei nº 8.383/1991, determinou em seu art. 9º que os créditos relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas apurados em declaração e objeto de restituição automática por processamento eletrônico, não seriam compensáveis, permanecendo sujeitos às normas previstas na legislação de regência;

- por outro lado, sob o fundamento de que a compensação por conta e risco do contribuinte submete-se à conferência pelo Fisco, estabeleceu o art. 10 da IN 67/92, que o sujeito passivo deveria exibir à Receita Federal, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe seriam pertinentes, a documentação comprobatória da compensação efetuada para controle da administração tributária;

- a proibição de compensar os valores a serem restituídos automaticamente era uma exigência de ordem pragmática, pois havia grande dificuldade de evitar a duplicidade de aproveitamento do crédito;

- convém ressaltar que ao deixar de registrar a alegada compensação na contabilidade, o contribuinte impediu não apenas o seu reconhecimento pelo fisco, mas a sua própria existência;

- dessa forma, impõe-se a reforma do acórdão recorrido e o restabelecimento da decisão de primeira instância.

Quando do exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN, o Presidente da 1ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 27/07/2015, admitiu o recurso com base na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

O cotejo das razões de decidir dos Acórdãos antepostos é imperioso para se analisar o pleito (todos os destaques foram acrescentados nesta proposição):

[...]

A confrontação das ementas e a leitura dos excertos acima reproduzidos mostram a dissensão havida, pela posição antagônica assumida em relação à necessidade dos devidos registros contábeis, pré-vigência da DCOMP em outubro de 2002.

Tratando-se, como assoma dos autos, de fatos anteriores à data citada, a divergência restou exteriorizada.

Em 20/08/2015, a contribuinte foi intimada do Acórdão nº 1101-00.402, do recurso especial da PGFN e do despacho que admitiu esse recurso, e em 03/09/2015, ela apresentou tempestivamente suas contrarrazões ao recurso da PGFN, com os seguintes argumentos:

- o v. acórdão recorrido encontra-se em linha com o entendimento firmado por esta C. Câmara Superior de Recursos Fiscais, que por unanimidade de votos já confirmou acórdão idêntico ao ora recorrido, que igualmente cancelou o lançamento de débitos de IRPJ decorrente do mesmo Termo de Verificação que originou os débitos de CSLL em questão (Acórdão 9101-001.302 - Sessão de 24/12/2012);

- naquela ocasião, decidiu esta C. Câmara Superior de Recursos Fiscais por manter integralmente o acórdão proferido pela C. Quinta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos (vencido apenas o Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello), julgou o lançamento improcedente;

- não obstante, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial em face do acórdão proferido pela C. 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF com o objetivo de restabelecer a exigência fiscal, pois, em seu entender, "ao deixar de registrar a alegada compensação na contabilidade, o contribuinte impediu não apenas o seu reconhecimento pelo fisco, mas a sua própria existência";

- contudo, "*data máxima venia*" o recurso especial da Fazenda Nacional sequer merece ser conhecido, e, caso conhecido, não merece ser provido pelos motivos a seguir expostos;

ESPECIAL DAS RAZÕES PARA O NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO

DA INEXISTÊNCIA DE PARADIGMA QUANTO AO FUNDAMENTO ADOTADO PELO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

- inicialmente cabe salientar que o recurso especial interposto pela Fazenda não merece ser admitido em razão de o paradigma ter se fundamentado em dispositivos legais absolutamente impertinentes ao caso concreto, versando questão de direito distinta, não havendo, assim, a imprescindível interpretação divergente de norma tributária para o conhecimento do recurso especial, até porque totalmente distinta a situação fática de ambos julgados;

- no caso dos autos, o Recorrido sofreu ação da fiscalização que culminou com a lavratura de auto de infração pelo qual lhe foi exigido o recolhimento de débito de CSLL de outubro de 1992;

- no caso concreto o Recorrido efetuou pagamento a maior do que o devido a título de CSLL, conforme constou de sua DIRPJ do ano-calendário de 1991, de modo que realizou, nos termos do artigo 66 da Lei 8.383/91, a compensação de referidos créditos com o débito de CSLL de outubro de 1992, a qual foi devidamente comunicada à Fazenda Nacional por meio do pedido de desistência do pedido de restituição e da DIRPJ do ano-calendário de 1992, sendo certo, ainda, que foi comprovado nos autos que este crédito não foi utilizado posteriormente em duplicidade;

- não obstante, a Fazenda Nacional lavrou o auto de infração para a cobrança do débito de CSLL de outubro de 1992 em decorrência da simples falta de contabilização da compensação, que foi apurada em razão da manutenção da obrigação tributária no passivo do Recorrido ao final do período-base de 1992;

- assim é que, após a apresentação de impugnação e de recurso voluntário, foi proferido o v. acórdão recorrido, o qual analisou as obrigações formais para a realização da compensação estabelecida pelo artigo 66 da Lei nº 8.383/91, especialmente quanto à necessidade dos registros contábeis quando existentes outros elementos comprobatórios da operação;

- por outro lado, o acórdão indicado pela Fazenda Nacional como paradigma tratou de "solicitação de compensação da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, referente ao período de apuração de 01/07/90 a 31/05/93", o qual restou indeferido pela Fazenda Nacional, "sob o fundamento de estar prescrito o direito de a contribuinte pleitear restituição de tributo pago indevidamente ou a maior pelo transcurso do quinquênio legal previsto no art. 168 do CTN", tendo em vista que "o pedido de restituição foi protocolado em 15/03/2001 e os supostos indébitos referir-se-iam a período anterior a 15/03/96";

- o acórdão paradigma, pelo voto de qualidade, decidiu por negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, pois "o prazo para pedido de restituição é de cinco anos, contados da data do recolhimento indevido ou a maior que o devido, em face das

disposições dos arts. 150, §4º, e 168, do CTN, e 3º da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005", como se observa do voto do Conselheiro José Antonio Francisco, designado quanto à prescrição;

- assim, resta evidente que não há que se falar em dissidência de interpretação de norma jurídica, pois no acórdão paradigma foram analisados os artigos 150, parágrafo 4º, e 168, do CTN, e 3º da Lei Complementar nº 118/05, enquanto no caso concreto foi examinado apenas o artigo 66 da Lei nº 8.383/91, razão pela qual o recurso especial da Fazenda Nacional não merece ser conhecido;

- nem se argumente que a divergência estaria configurada em razão da seguinte passagem do voto do Conselheiro designado quanto à prescrição (trecho transcrito nas contrarrazões);

- primeiramente porque não há divergência de interpretação de uma mesma norma jurídica, conforme amplamente exposto acima;

- em segundo lugar, em razão da absoluta ausência de similitude fática entre o v. acórdão recorrido e o acórdão paradigma;

- com efeito, ambos acórdãos reconheceram expressamente que "sem a escrituração ou o registro da compensação pelo sujeito passivo ela, juridicamente, era inexistente e não produzia efeitos", como constou do acórdão paradigma. Assim, a solução de ambos os casos só foi distinta porque distinta era a situação fática de ambos;

- de fato, o acórdão paradigma tratou de hipótese em que o contribuinte não comprovou ter realizado a compensação, tendo sido expressamente consignado no voto do Conselheiro designado quanto à prescrição que "não constam dos autos evidência de que a recorrente tenha realizado tais compensações";

- por outro lado, no caso dos autos restou comprovado que o Recorrido efetivamente realizou e registrou a compensação, conforme se infere do v. acórdão recorrido que expressamente assegurou estar "comprovada a formalização da desistência da restituição dos créditos e a informação da compensação na declaração de rendimentos";

- para que não parem dúvidas a este respeito, confira-se as seguintes passagens do voto da Conselheira Edeli Pereira Bessa, relatora do acórdão recorrido (transcrição contida nas contrarrazões);

- assim, torna-se indubitável que mesmo a aludida passagem do voto do acórdão paradigma suscitado pela Fazenda Nacional não se mostra hábil para demonstrar a divergência necessária ao processamento do recurso especial, uma vez que o v. acórdão recorrido partiu também daquela mesma premissa de direito, mas teve por base situação fática totalmente distinta daquela abordada no acórdão paradigma indicado pela Fazenda Nacional;

- com efeito, conquanto o acórdão paradigma teve por objeto hipótese em que não houve a comprovação da compensação, como claramente consignado em seu voto vencedor, no caso concreto restou comprovada a efetividade da compensação realizada pelo Recorrido;

- como se vê, não pode ser mais patente a total ausência de similitude fática entre as duas situações, razão pela qual não merece ser conhecido o recurso especial da Fazenda Nacional, conforme pacífica jurisprudência desta Câmara Superior (ementas transcritas);

DA INÉPCIA DO RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO PELA FAZENDA NACIONAL

- cabe salientar também que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional revela-se "*data venia*" inepto por não impugnar os fundamentos do v. acórdão recorrido, sendo pacífica a jurisprudência no sentido de que recurso que não ataca os fundamentos da decisão recorrida sequer merece ser conhecido (decisão transcrita);

- no caso concreto, a Fazenda Nacional deixou de refutar os fundamentos do v. acórdão recorrido quanto à inaplicabilidade da Instrução Normativa SRF nº 67/92, bem como quanto aos demais elementos probatórios que levaram ao reconhecimento da compensação, limitando-se apenas a citar os termos da Instrução Normativa SRF nº 67/92 e a suposta necessidade do registro contábil da compensação para a sua existência;

- com efeito, ao longo de todo o item de seu recurso especial, a Fazenda Nacional discorreu genericamente sobre o princípio da legalidade, bem como sobre as normas gerais que regem a compensação, destacando apenas a vedação contida na Instrução Normativa SRF nº 67/1992 de se compensar os créditos de IRPJ a serem restituídos automaticamente e a necessidade da escrituração contábil da compensação;

- ocorre que, conforme se observa do voto da I. Relatora do v. acórdão recorrido, a C. 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF reconheceu a inaplicabilidade da Instrução Normativa SRF nº 67/92 para o caso concreto, pois, além de não ter constituído fundamento para a autuação, essa norma cuidou apenas de créditos de IRPJ;

- observa-se que a Fazenda Nacional não atacou os fundamentos do v. acórdão ora recorrido que afastaram a aplicação da Instrução Normativa SRF nº 67/92, mas apenas se restringiu a alegar a existência da referida norma quanto ao "imposto de renda das pessoas jurídicas". Aliás, analisando o recurso especial interposto, sequer é possível inferir a pertinência da Instrução Normativa SRF nº 67/92 ao caso concreto;

- quanto à alegação fazendária de necessidade do registro contábil para a existência da compensação, o v. acórdão recorrido não ignorou o fato de o Recorrido não ter contabilizado a compensação, mas, com fundamento nos demais elementos comprobatórios apresentado aos autos, reconheceu os seus efeitos para a extinção do débito de CSLL lançado;

- resta evidente que a Fazenda Nacional não se contrapôs novamente aos fundamentos do v. acórdão recorrido, pois a C. 1ª Turma da 1ª Câmara 1ª Seção do CARF, embora conhecedora da necessidade da escrituração contábil como regra, reconheceu a existência da compensação com base em outros elementos de prova. Isto é, deveria a Fazenda Nacional tentar demonstrar em seu recurso especial a impossibilidade de se considerar esses outros documentos para a comprovação da compensação, de modo que, não o fazendo, revela-se inepto o seu recurso;

DA FALTA DE DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DA DIVERGÊNCIA E DO CONSEQÜENTE DESATENDIMENTO AO PARÁGRAFO 6º DO ARTIGO 67 DO RICARF

- ainda que para argumentar se desconsidere tudo o que foi acima exposto, o recurso especial ora contra-razoado também não merece ser admitido já que a Fazenda Nacional "*data venia*" não demonstrou a divergência analítica entre o v. acórdão recorrido e o acórdão apontado como paradigma;

- a Fazenda Nacional, em todo o seu item pertinente ao "CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL", não fez uma só menção concreta aos fundamentos v. acórdão recorrido, tendo "cotejado" trechos do acórdão paradigma não com trechos do v. acórdão recorrido (como requer o parágrafo 6º do artigo 67 do RICARF), mas com afirmações próprias que no seu entender se aplicariam ao caso concreto (o que como será oportunamente demonstrado não ocorre);

- ao tentar demonstrar a divergência do v. acórdão recorrido com o acórdão paradigma, a Fazenda Nacional, depois de transcrever trechos do paradigma que no seu entender caracterizariam a divergência, em vez de contrapor os trechos do v. acórdão recorrido que a seu ver contrariariam a decisão paradigma para então demonstrar analiticamente a divergência, simplesmente inseriu um texto de sua própria autoria sobre o que entende ter sido o único fundamento do v. acórdão recorrido;

- contrariamente ao quanto afirmado pela Fazenda Nacional, no caso dos autos a não utilização do crédito em duplicidade não foi o único fundamento que levou à conclusão quanto à existência da compensação;

- a Fazenda Nacional simplesmente ignorou as "outras condutas" adotadas pelo Recorrido que fundamentaram o v. acórdão recorrido, tentando subsumir a questão tratada nos autos apenas à inocorrência da utilização em duplicidade do direito creditório para demonstrar a divergência de entendimento face ao acórdão paradigma, o que, à evidência, não se mostra presente no caso concreto;

- por não ter sido demonstrado o cotejo analítico entre o v. acórdão recorrido e o acórdão paradigma, o recurso especial da Fazenda Nacional não pode ser conhecido, por força do parágrafo 6º do artigo 67 do RICARF;

- contudo, ainda que fosse possível o conhecimento do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, o que se admite apenas argumentar, não há dúvidas de que o v. acórdão recorrido merece ser mantido em sua integralidade pelos motivos a seguir expostos;

DAS RAZÕES PARA O NÃO PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 67/92

- a Fazenda Nacional alegou inicialmente no mérito de seu recurso especial que a Instrução Normativa SRF nº 67/92 ao regulamentar a compensação prevista no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, "determinou em seu artigo 9º que os créditos relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas apurados em declaração e objeto de restituição automática por processamento eletrônico, não seriam compensáveis";

- no entanto, de plano já se observa a impertinência da Instrução Normativa SRF nº 67/92 ao caso concreto, uma vez que o referido diploma infra-legal não constituiu fundamento para a lavratura do auto de infração, conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal, bem como do v. acórdão ora recorrido (texto transcrito);

- resta claro que a Instrução Normativa SRF nº 67/92 nesse momento não pode mais ser invocada como fundamento para o restabelecimento do auto de infração sob pena de se incorrer em inovação da fundamentação jurídica, em detrimento do direito de defesa do Recorrido;

- ademais, conforme admitido pela própria Fazenda Nacional, a vedação contida no artigo 9º da Instrução Normativa SRF nº 67/92 relativa à compensação de créditos apurados em declaração e objeto de restituição automática por processamento eletrônico restringe-se apenas ao imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas;

- assim, é evidente que o referido dispositivo não se mostra pertinente ao caso concreto, que tem por objeto auto de infração para a cobrança de débitos de CSLL, como restou bem observado pelo v. acórdão recorrido;

- cabe ressaltar, ainda, que o artigo 66 da Lei nº 8.383/91 não previu nenhuma restrição quanto à compensação de créditos apurados na DIPJ, isto é, o artigo 9º da Instrução Normativa SRF nº 67/92 extrapolou os limites da regulamentação do referido dispositivo legal ao criar limitações ao direito de compensar não previstas anteriormente;

- por essa razão, conclui-se que a restrição prevista no artigo 9º da Instrução Normativa SRF nº 67/92 viola não só o princípio da legalidade assegurado pelos artigos 5º, inciso II, e 37, da Constituição Federal, mas também o próprio art. 66 da Lei nº 8.383/91 que, ao prever a compensação dos valores indevidamente recolhidos, não impôs qualquer limitação quanto aos créditos a serem utilizados;

- a jurisprudência do Conselho de Contribuintes é pacífica no sentido de ser ilegal a limitação criada pelo artigo 9º da Instrução Normativa SRF nº 67/92 à compensação dos créditos apurados na DIPJ (ementas transcritas);

- de se ressaltar que o Poder Judiciário também já reconheceu a ilegalidade da Instrução Normativa nº 67/92 (ementas transcritas);

- além disso, a Fazenda Nacional aduziu em seu recurso que "estabeleceu o art. 10 da IN 67/92, que o sujeito passivo deveria exibir à Receita Federal, enquanto não prescritas eventuais ações que lhe seriam pertinentes, a documentação comprobatória da compensação efetuada para controle da administração tributária";

- a esse respeito, contudo, não é possível inferir o que pretendeu a Fazenda Nacional com tal alegação, já que, conforme consignado pelo próprio v. acórdão recorrido, restou "comprovada a formalização da desistência da restituição dos créditos e a informação da compensação na declaração de rendimentos";

- finalmente, a Fazenda Nacional suscitou despreziosamente que "a proibição de compensar os valores a serem restituídos automaticamente era uma exigência de ordem pragmática, pois havia grande dificuldade de evitar a duplicidade de aproveitamento do

crédito", muito embora tenha restado inconteste nos autos a não utilização do crédito em duplicidade, como assentado pelo v. acórdão recorrido;

- portanto, diante de a Instrução Normativa SRF nº 67/02 (i) não ter constituído fundamento do lançamento; (ii) ser aplicável apenas ao imposto de renda das pessoas jurídicas; e (iii) prever limitação não disposta no artigo 66 da Lei nº 8.383/91, resta patente a sua inaplicabilidade na hipótese dos autos, sendo certo ainda que o Recorrido apresentou a documentação comprobatória da compensação e não utilizou o crédito em duplicidade;

DA COMPENSAÇÃO DA LEI Nº 8.383/91

- quanto à suposta necessidade da escrituração contábil da compensação, a Fazenda Nacional ressaltou que "ao deixar de registrar a alegada compensação na contabilidade, o contribuinte impediu não apenas o seu reconhecimento pelo fisco, mas a sua própria existência";

- a Fazenda Nacional, sem apontar qualquer fundamento legal, tentou afastar a compensação do débito ora exigido com base no descumprimento de um único requisito formal, olvidando-se de todas as demais condutas de boa-fé adotadas pelo Recorrido para formalizar a compensação;

- com efeito, uma análise ainda que superficial dos autos demonstra a efetividade da compensação realizada e a boa-fé do Recorrido que detinha, em 31/12/1991, saldo de CSLL a restituir, devidamente declarado no formulário próprio da sua declaração de Rendimentos do ano base de 1991;

- em 30/11/1992, o Recorrido peticionou à Delegacia da Receita Federal desistindo do pedido de restituição consignado em sua Declaração de Rendimentos relativa ao ano-base 1991, nos termos do artigo 11 da Instrução Normativa SRF nº 67/92, e informando que procederia - como de fato fez - à compensação daqueles créditos com o imposto vincendo, conforme previsto no artigo 66 da Lei 8.383/91;

- depreende-se do referido dispositivo legal que foi facultado ao contribuinte credor da Fazenda Nacional a realização de compensação ou restituição do crédito de sua titularidade, sendo que a única restrição à compensação decorria da obrigatoriedade legal de que o encontro de contas se desse entre tributos e contribuições da mesma espécie;

- dessa forma, o Recorrido agiu nos exatos termos do artigo 66 da Lei nº 8.383/91 para a compensação do débito de CSLL de outubro de 1992: (i) possuía crédito decorrente de pagamento a maior do que o devido de CSLL; (ii) a compensação foi efetuada com exações da mesma espécie - CSLL com CSLL; e (iii) a compensação foi feita por valores atualizados (créditos e débitos) com base na variação da UFIR;

- tais circunstâncias inclusive foram reconhecidas pelo v. acórdão recorrido (trecho transcrito);

- nesse passo, o Recorrido informou na Declaração de Imposto de Renda relativa ao ano-base de 1992 que compensou no mês de outubro daquele ano o débito de 75.177,18 UFIR, cujo vencimento ocorreria justamente em 30/11/1992, com o crédito referente a CSLL a restituir declarada no ano anterior no valor de 138.542,02 UFIR, situação que, aliás,

foi constatada pela autoridade fiscal no Termo de Verificação Fiscal que acompanhou o auto de infração lavrado;

- ocorre, contudo, que embora o Recorrido tenha tido a cautela de desistir da restituição prevista na Declaração de Rendimentos de 1992 para realizar a compensação dos créditos dela decorrentes nos termos do artigo 66 da Lei 8.383/91, e informado a compensação efetivada na Declaração de Imposto de Renda do ano-calendário de 1992, por um lapso deixou de contabilizar a operação;

- ou seja, como destacado no Termo de Verificação Fiscal, no presente caso a autuação decorre unicamente do fato de o Recorrido não ter registrado em sua contabilidade a compensação por ele efetuada, embora tenha informado à Receita Federal do Brasil todo o procedimento adotado, tanto por meio de sua DIRPJ do ano-base de 1992, como antes mesmo disso, em razão da desistência do pedido de restituição em pecúnia do tributo pago a maior durante o ano-base de 1991, exatamente com vistas a compensá-lo com os débitos vincendos;

- não bastasse o fato de o mero equívoco do contribuinte não constituir fato gerador de obrigação tributária, certo é que no caso concreto sequer existiu qualquer prejuízo à Fazenda Nacional em decorrência de referido equívoco, porque, como restou reconhecido, o crédito utilizado na compensação permaneceu intocado na contabilidade do Recorrido, sem qualquer utilização;

- em assim sendo, não se justifica a exigência fiscal pelo simples fato de não ter registrado na sua contabilidade a compensação efetuada, pois o Recorrido informou à Receita Federal do Brasil todos os procedimentos relacionados à compensação na DIRPJ, o que, em última análise, supriu a falha em sua escrituração contábil, tal como reconhecido à unanimidade por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais nos autos do processo administrativo nº 10880.027640/96-50, também de interesse do Recorrido, e que decorre do mesmo Termo de Verificação Fiscal ora impugnado, mas que teve por objeto o débito de IRPJ (transcrição contida nas contrarrazões);

- nesse sentido, cabe destacar que a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais vem admitindo outros documentos como meios de prova das compensações realizadas sob a égide do artigo 66 da Lei nº 8.383/91 (ementa transcrita);

- portanto, diante de todos os elementos comprobatórios juntados aos autos e da boa-fé do Recorrido, é de rigor a manutenção do v. acórdão recorrido, que acertadamente reconheceu a compensação realizada, afastando a exigência fiscal do débito de CSLL relativo à competência de outubro de 1992;

QUANTO À NECESSIDADE DE RETORNO DOS AUTOS À INSTÂNCIA "A QUO" NO CASO DE PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL

- por fim, cabe salientar que o v. acórdão recorrido deu provimento ao recurso voluntário por ter reconhecido a compensação do débito de CSLL em questão, tendo, dessa forma, acolhido a linha de argumentação exposta no item II do recurso voluntário interposto pelo ora Recorrido;

- ao assim fazê-lo, restaram prejudicadas as demais alegações subsidiárias, formuladas pelo ora Recorrido na impugnação e no recurso voluntário, a saber:

(i) Impossibilidade de exigência da CSLL calculada sob a alíquota diferenciada de 15%, sob pena de ofensa ao princípio da isonomia;

(ii) descabimento da multa de ofício aplicada, tendo em vista que o Recorrido informou à Receita Federal do Brasil que efetuou o pagamento dos valores ora exigidos por compensação, tendo essa comunicação os mesmos efeitos de uma consulta formal, ou, quando menos, de uma denúncia espontânea;

(iii) a legislação que rege a matéria somente autoriza a incidência de multa e juros sobre o valor atualizado do tributo ou da contribuição, isto é, impede o cálculo dos juros sobre o valor da multa; e finalmente

(iv) os juros de mora jamais poderiam ser exigidos na dimensão pretendida, porque estão sendo calculados com base em percentual equivalente à taxa SELIC acumulada mensalmente, que além de ser figura híbrida, é fixada unilateralmente por órgão do Poder Executivo e, ainda, extrapola em muito o percentual de 1% previsto no art. 161 do CTN;

- dessa forma, ainda que para argumentar, caso o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional seja conhecido e provido, deverão os autos do presente processo retornar ao órgão julgador "*a quo*" para que o mesmo se pronuncie a respeito das matérias acima apontadas, sob pena de cerceamento do direito de defesa;

PEDIDO

- ante o exposto, pede e espera o Recorrido seja negado provimento ao recurso especial da Fazenda, caso não lhe seja antes negado seguimento, como medida de Direito e de Justiça;

- outrossim, na hipótese de ser dado provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, o que se admite apenas para argumentar, requer sejam os autos remetidos à C. Turma "*a quo*" para que se manifeste a respeito das questões de fato e de direito que então restaram prejudicadas por ocasião da prolação do v. acórdão recorrido, como exposto no item "III" acima.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

O presente processo teve por objeto lançamento a título de CSLL referente ao mês de outubro de 1992.

O lançamento foi motivado pelo fato de a contribuinte ter pretendido quitar esta contribuição mediante compensação com crédito de CSLL decorrente de pagamento a maior que o devido no ano-base anterior (1991).

Em 27/11/1992, a contribuinte apresentou petição junto à DRF/São Paulo - Centro Norte com a finalidade de formalizar sua desistência da restituição dos indébitos (de IRPJ e CSLL) consignados em sua DIRPJ do ano-base de 1991, comunicando sua intenção de compensá-los com futuros recolhimentos ao albergue do disposto no artigo 66 da Lei 8.383/91.

A compensação com o débito de CSLL do mês de outubro/1992 foi posteriormente informada na Declaração de Ajuste Anual de Imposto de Renda Pessoa Jurídica do ano-base de 1992.

A fiscalização constatou que a contribuinte não realizou a necessária contabilização da mencionada compensação, razão pela qual efetuou o lançamento de ofício contido nestes autos, para exigência do débito de CSLL do mês de outubro de 1992.

A controvérsia que se instaurou desde o início neste processo, e que chegou à segunda instância administrativa (acórdão recorrido), abrangeu análise dos aspectos formais para a realização da compensação estabelecida pelo artigo 66 da Lei nº 8.383/1991, no que toca especificamente ao exame da necessidade de registros contábeis quando existentes outros elementos comprobatórios da compensação.

Vale registrar que, da mesma forma como mencionado acima para a CSLL, também houve lançamento a título de IRPJ em outros autos (processo nº 10880.027640/96-50), cuja decisão, favorável à contribuinte, serviu como referência para o acórdão recorrido.

É importante apresentar os fundamentos do voto que orientou o acórdão ora recorrido, referente ao lançamento de CSLL, da lavra da conselheira EDELI PEREIRA BESSA:

É certo que, como bem expôs o I. Conselheiro Marcos Rodrigues de Mello no voto vencido inserto no Acórdão nº 105-16.683, a compensação na vigência do art. 66 da Lei nº 8.383/91 era de índole escritural, efetivando-se mediante o registro contábil da operação. Veja-se:

[...]

Todavia, não há como ignorar que a contribuinte adotou várias outras providências no sentido de formalizar a compensação, sendo mais razoável concluir que houve um lapso ao deixar de liquidar a obrigação tributária

correspondente em seu passivo, e possivelmente também deixar de anular, no seu ativo, o direito de crédito utilizado.

Não se está, aqui, frente a um sujeito passivo que simplesmente deixou de recolher tributo e, ante sua exigência de ofício, alega a existência de um crédito de mesma espécie cuja compensação justificaria a ausência dos recolhimentos nos períodos questionados. A autuada apresentou petição à DRF/São Paulo, desistindo da restituição do crédito apontado na DIRPJ do ano-base 1991, e informando que procederia à mencionada compensação, inexistindo notícia de que algum ato administrativo contrário a esta pretensão lhe tenha sido cientificado antes de procedimento fiscal que resultou na presente exigência.

Aliás, é duvidoso se haveria fundamento para a negativa daquela desistência, pois o citado dispositivo da Instrução Normativa SRF nº 67/92 que se prestaria como óbice, tratava apenas de créditos de IRPJ:

[...]

Assim, o caso em tela exige a aplicação de entendimento semelhante ao veiculado pelo I. Conselheiro Waldir Veiga Rocha ao redigir o voto vencedor do Acórdão 105-16.683, a seguir reproduzido:

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio surgiu divergência que levou à conclusão diversa.

À época dos fatos de que trata o presente processo, o instituto da compensação tributária era regulado pelas disposições do art. 66 da Lei nº 8.383/1991, com a redação a seguir transcrita:

[...]

O que se observa, no caso em tela, é que o contribuinte preencheu as condições necessárias para a compensação, previstas em lei, quais sejam: (i) era titular de créditos de IRPJ e de CSLL, anteriores aos débitos que pretendeu compensar; (ii) Comunicou, formalmente, a Administração Tributária sobre a desistência da restituição automática dos créditos apurados em declaração, e sua intenção de compensá-los com débitos tributários vincendos; (iii) os créditos e os débitos a serem compensados eram da mesma espécie.

Além disso, consta do processo que os créditos estavam corretamente registrados em sua contabilidade, e que não foram utilizados para outra finalidade, entre o momento de sua apuração e o momento da lavratura do auto de infração ora discutido.

Finalmente, o contribuinte fez constar em sua DIRPJ ex 93 / ac 92 a compensação pretendida.

Durante o julgamento em primeira instância, a Autoridade Julgadora trouxe a baila a Instrução Normativa nº 67/1992, a qual, em seu artigo 9º, veda a compensação de créditos relativos ao imposto de renda das pessoas jurídicas apurados em

declaração e objeto de restituição automática por processamento eletrônico. No art. 10, determina que o sujeito passivo deveria exibir a Receita Federal a documentação comprobatória da compensação efetuada para controle da administração tributária.

O fundamento para a autuação, conforme Termo de Verificação de fl. 02, foi a falta da contabilização das compensações referidas. Por esse motivo foi efetuado o lançamento de ofício. Mas o fundamento invocado em primeira instância para mantê-lo foi uma Instrução Normativa, a qual nem sequer havia sido mencionada no auto de infração.

Atendo-se rigorosamente aos termos do lançamento original, este colegiado considerou falho o fundamento, insuficiente para manter o lançamento. A prevalecer tal entendimento, um contribuinte optante pelo lucro presumido, que somente escriturasse o livro - Caixa ao qual está obrigado, jamais poderia efetuar uma compensação, posto que não teria contabilidade em que registrá-la. Assim, a mera falta de contabilização da compensação efetuada, principalmente em face das demais circunstâncias descritas para o caso concreto, levaram a Câmara a considerar improcedente o lançamento.

Pelo exposto, a decisão do colegiado é pelo provimento integral do recurso voluntário.

[...]

Diante do exposto, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário e cancelar a exigência fiscal aqui veiculada.

(grifos acrescidos)

Em sede de recurso especial, a PGFN busca reverter essa decisão, defendendo o entendimento de que o registro contábil é procedimento essencial para que se possa reconhecer a regularidade da compensação realizada com base no art. 66 da Lei nº 8.383/1991.

Para a admissibilidade de seu recurso especial, a PGFN indicou o Acórdão nº 201-78857 como paradigma de divergência.

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

Vê-se que o referido paradigma tratou de situação envolvendo "solicitação de compensação da contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, referente ao período de apuração de 01/07/90 a 31/05/93", a qual restou indeferida pela Fazenda Nacional, "sob o fundamento de estar prescrito o direito de a contribuinte pleitear restituição de tributo pago indevidamente ou a maior pelo transcurso do quinquênio legal previsto no art. 168 do CTN", tendo em vista que "o pedido de restituição foi protocolado em 15/03/2001 e os supostos indébitos referir-se-iam a período anterior a 15/03/96".

A questão principal tratada nos autos do processo do acórdão paradigma era a prescrição do indébito, e foi no âmbito do exame dessa questão que se deram as considerações sobre os aspectos de formalização das compensações previstas no art. 66 da Lei nº 8.383/1991.

Vale agora registrar os fundamentos do voto vencedor que orientou o acórdão paradigma:

VOTO DO CONSELHEIRO JOSÉ ANTONIO FRANCISCO
(DESIGNADO QUANTO À PRESCRIÇÃO)

Argumentou a recorrente que a compensação de PIS com débitos do próprio PIS não exigiria "anuência" da Receita Federal.

Em relação a esse aspecto, não há discordância.

Entretanto, ainda que anteriormente às alterações da Medida Provisória nº 66, de 2002, que instituiu a declaração de compensação, a compensação sempre foi um ato jurídico positivo.

No tocante à compensação de PIS com PIS, vigiam, à época, as disposições da Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, e alterações posteriores, que permitiam ao sujeito passivo efetuar a compensação em sua escrituração.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que a mencionada disposição dirigia-se ao sujeito passivo, que deveria escriturar a compensação contabilmente, de forma que ao Fisco caberia apenas a possibilidade de sua revisão em procedimento de fiscalização ou de cobrança, antes de ocorrer a homologação tácita.

Entretanto, para que os efeitos da compensação ocorressem, ela deveria ser escriturada. Sem a escrituração ou o registro da compensação pelo sujeito passivo ela, juridicamente, era inexistente e não produzia efeitos.

No caso, o efeito que naturalmente decorreria de tal modalidade de compensação seria a extinção do crédito tributário, por meio da homologação tácita. Entretanto, não demonstrada a realização contábil da compensação, para todos os efeitos legais, o débito é considerado não pago.

Dessa forma, ou o sujeito passivo realizou a compensação, registrando-a em sua escrituração, situação que estaria sujeito ao prazo de homologação tácita, ou não a realizou, hipótese em que os débitos simplesmente estariam em aberto.

No presente caso, não constam dos autos evidências de que a recorrente tenha realizado tais compensações, razão pela qual devem ser consideradas não realizadas.

Dessa forma, o pedido de regularização da recorrente fica claramente prejudicado, uma vez que, cabendo a ela realizar as compensações contabilmente, nada comprovou.

Como conseqüência, o pedido de regularização deve ser admitido como pedido de compensação, à vista de não terem sido efetuadas as compensações anteriormente.

Entretanto, o pedido somente foi apresentado em 2001, enquanto que os créditos vão até o ano de 1995.

O prazo para pedido de restituição é de cinco anos, contados da data do recolhimento indevido ou a maior do que o devido, em face das disposições dos arts. 150, § 4º, e 168, do CTN, e 32 da Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005.

Veja-se que a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça de que o prazo de cinco anos iniciar-se-ia a partir dos cinco anos previstos para a homologação tácita do lançamento revela-se equivocada, em função da flagrante contradição com o princípio da *actio nata*, informativo das regras que definem o início da contagem do prazo prescricional, e da consideração de que a extinção do crédito tributário, no caso do art. 150 do CTN, ocorreria sob condição suspensiva, quando na realidade a condição é resolutiva.

No tocante ao entendimento adotado pela maioria desta Primeira Câmara, que é o de que a contagem inicia-se na data da publicação da resolução do Senado Federal, observo que a Resolução do Senado Federal nº 49, de 1995, foi publicada em 10 de outubro de 1995, o que implica concluir que o pedido teria que ser apresentado até 10 de outubro de 2000 para ser considerado tempestivo.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso.

(grifos acrescidos)

São procedentes as preliminares de não conhecimento do recurso.

O acórdão recorrido não deixou de reconhecer que a compensação na vigência do art. 66 da Lei nº 8.383/91 era de índole escritural, que ela se efetivava mediante o registro contábil da operação. Todavia, não deixou de ignorar que a contribuinte tinha adotado várias outras providências no sentido de formalizar a compensação.

Nesse passo, o acórdão recorrido frisou que não se estava frente a um sujeito passivo que simplesmente deixou de recolher tributo e, ante sua exigência de ofício, veio alegar a existência de um crédito de mesma espécie cuja compensação justificaria a ausência dos recolhimentos nos períodos questionados.

O acórdão recorrido destacou que a autuada apresentou petição à DRF/São Paulo, desistindo da restituição do crédito apontado na DIRPJ do ano-base 1991, e informando que procederia à mencionada compensação, e que a autuada também fez constar em sua DIRPJ do ano-base de 1992 a compensação pretendida.

Nestes termos, a conclusão do acórdão recorrido foi no sentido de que a mera falta de contabilização da compensação efetuada, principalmente em face das demais circunstâncias descritas para o caso concreto, motivavam o cancelamento do lançamento.

O acórdão paradigma, por sua vez, afirmou que "sem a escrituração ou o registro da compensação pelo sujeito passivo ela, juridicamente, era inexistente e não produzia efeitos", e que "o pedido de regularização da recorrente fica claramente prejudicado, uma vez que, cabendo a ela realizar as compensações contabilmente, nada comprovou".

Vê-se que no caso do acórdão paradigma não havia nenhum elemento adicional de informação/registro da compensação ao Fisco. Como visto, o debate, que se dava desde o início em torno da prescrição do indébito, tratou de aspectos formais da compensação no contexto de se verificar a possibilidade de afastamento da prescrição em relação à reivindicação do indébito (pedido apresentado em 2001), mas a conclusão foi de que nada comprovava a realização da chamada auto compensação (art. 66 da Lei 8.383/1991) em tempo hábil, pelo que restou mantida a decisão de prescrição do indébito.

Tem razão a contribuinte em suas preliminares, quando alega que o acórdão recorrido, embora conhecedor da necessidade da escrituração contábil como regra, reconheceu a existência da compensação com base em outros elementos de prova, e que, sendo assim, deveria a Fazenda Nacional ter indicado paradigma que concluí-se pela impossibilidade de se considerar esses outros documentos para a comprovação da compensação, o que não ocorreu.

Restou evidenciado que o acórdão recorrido está baseado em circunstâncias específicas do caso concreto (como ele próprio esclarece ao final), circunstâncias essas que não estão presentes no caso tratado pelo acórdão paradigma, de modo que fica prejudicada a caracterização de divergência a ser sanada por processamento de recurso especial.

Os contextos fáticos distintos justificam as diferentes decisões.

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo