



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10480.903382/2016-07  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1003-004.149 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 16 de janeiro de 2024  
**Recorrente** EUROVIA AUTOMÓVEIS E UTILITÁRIOS S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2011

**NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.**

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

**DIREITO SUPERVENIENTE. IRRF. PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 03, DE 03 DE DEZEMBRO DE 2018.**

Ora, não faria sentido indeferir o direito creditório no saldo negativo ou na base negativa se isso significasse ter de rever a cobrança das estimativas não compensadas, as quais podem estar até em execução fiscal ou, pior, estarem parceladas. Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações do Parecer Normativo Cosit/RFB nº 2, de 03 de dezembro de 2018, de para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva– Presidente e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Gustavo de Oliveira Machado e Carmen Ferreira Saraiva.

## Relatório

### Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) n.º 20671.34369.080113.1.7.02-6220 em 08.01.2013, e-fls. 02-19, utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$145.248,97 referente ao ano-calendário de 2011 apurado pelo lucro real para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 20-24:

No curso da análise do direito creditório, foram detectadas inconsistências, objeto de termo de intimação, não saneadas pelo sujeito passivo.

Dessa forma, de acordo com as informações prestadas no documento acima identificado, constatou-se que não foi apurado saldo negativo, uma vez que, na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da pessoa jurídica (DIPJ), correspondente ao período de apuração do crédito informado no PER/DCOMP, consta imposto a pagar.

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 145.248,97

Valor do imposto a pagar na DIPJ: R\$ 587.501,03

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada nos seguintes PER/DCOMP: 20671.34369.080113.1.7.02-6220 06869.92140.150513.1.3.02-6369 [...]

Enquadramento Legal: Art. 1º e parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

### Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 29ª Turma/DRJ/08 n.º 108-034.119, de 05.01.2023, e-fls. 54-59:

#### ACÓRDÃO

Acordam os membros da 29ª TURMA/DRJ08 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.

### Recurso Voluntário

Notificada em 26.04.2023, e-fl. 61, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 24.05.2023, e-fls. 62-73, esclarecendo que a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

(iii) preliminarmente ao mérito - nulidade da decisão recorrida por cerceamento do direito de defesa - violação aos princípios da ampla defesa e do contraditório

5 - Antes de se adentrar especificamente no mérito da demanda, tem-se que a decisão recorrida é nula, por não apresentar qualquer base normativa que fundamente

sua decisão, limitando-se a apresentar instruções normativas, sem adequá-las às razões do caso concreto, para daí concluir pela não homologação das PER/DCOMP's n.º 20671.34369.080113.1.7.02-6220 e 06869.92140.150513.1.3.02-6369.

6 - A ausência de fundamentação legal impede a compreensão da decisão proferida. Se esta não preenche os requisitos mínimos formais, a sua improcedência é medida que se impõe em consideração ao prejuízo à plena defesa da Recorrente.

7 - O exercício pleno do direito de defesa na esfera administrativa é garantia decorrente da Constituição Federal (art. 50, LV), repetida na legislação infraconstitucional (e.g., art. 59, II, do Decreto 70.235/72). Se a decisão carece de fundamentação legal válida e não segue as normas e princípios que determinam sua higidez de forma, não será possível manejar defesa quanto a todos ou alguns aspectos da ação administrativa.

8 - Seguindo a lógica acima, configurado o cerceamento à defesa, tem-se que o Acórdão de n.º 108.034.119 deve ser declarado nulo, por ausência de fundamentação legal que baseie sua decisão, acarretando no cerceamento ao direito de defesa.

(iv) mérito

(iv.1) da natureza de confissão confiável e irretroatável do parcelamento de débitos Tributários 9 - Conforme brevemente narrado, a ora Recorrente não teve seus pedidos de compensação homologados por equívoco contábil da RFB quando da apuração do crédito da empresa, não considerando o parcelamento formalizado de IR sobre a base de cálculo estimada no valor de R\$ 732.750,00.

10 - Objetivamente, é fato incontroverso segundo a própria decisão recorrida que a empresa retificou a declaração (DIPJ de 2012, referente ao período de 2011) e, como pode ser observado, lançou o referido parcelamento na linha 19 da ficha 12A da DIPJ 2012 (referente a 2011) [...].

Então, está consolidado nos autos administrativos que a própria decisão recorrida reconhece a realização do parcelamento mencionado, bem como atesta a retificação da DIPJ do período.

Contudo, a decisão comete um erro de julgamento ao entender que o crédito, ao ter sido objeto de parcelamento em momento posterior à apresentação da Declaração de Compensação, não seria líquido e certo naquele momento, como se tal situação fosse óbice à homologação do pedido de compensação.

11 - O referido erro de julgamento deve ser corrigido, pois as estimativas não ter sido objeto de pagamento antes da compensação do Saldo Negativo, foi provado que ela foi incluída em parcelamento, fato este que já confere o direito da Recorrente de computá-la no indébito.

Isso porque, sendo o parcelamento decorrente de lei em sentido estrito, é bem verdade que este possui efeitos de confissão irrevogável e irretroatável de dívida e garante ao fisco as medidas necessárias para exigir o cumprimento da obrigação assumida pelo contribuinte, ou seja, implica a indiscutibilidade posterior do débito e a obrigatoriedade de quitação da dívida parcelada (que já havia ocorrido quando da decisão recorrida).

12 - O débito parcelado foi referente a IRPJ, cuja competência atende os requisitos para a homologação. Foram parcelados débitos de mesma competência da DIPJ apresentada, pois o parcelamento abarca períodos de apuração de janeiro a dezembro dos anos-calendários de 2010, 2011 e 2012.

13 - Conforme adiantado, é de conhecimento da própria autoridade fiscal que o débito parcelado foi integralmente quitado [...].

Sendo assim, a consolidação de débito de estimativa (parcelamento) não resulta, por si só, em ausência de liquidez e certeza do direito creditório, visto que ambos são características que um débito confessado pelo contribuinte em processo de parcelamento efetivamente possui, além de seu inegável efeito retroativo, mais ainda quando quitado, como no caso da presente demanda.

Logo, o Acórdão recorrido, ao negar o caráter líquido e certo de um débito parcelado, portanto confessado, e exigir que este esteja extinto por pagamento até o momento da apresentação do pedido de compensação, nega ao valor confessado a própria natureza de crédito tributário e, por conseguinte, cria condição não prevista em lei, indo de encontro à própria natureza jurídica do parcelamento e suas características de confiabilidade e irretratabilidade, além da ofensa ao princípio da literalidade da norma tributária. [...]

15 - Em aditivo, é bem verdade que o Acórdão, por não estar devidamente fundamentado, não observou que a interpretação da própria COSIT da Receita Federal do Brasil caminhou em direção oposta ao da decisão ora recorrida, nos termos do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 02/2018, em que reconheceu a possibilidade de inclusão de estimativa parcelada no saldo apurado a título de Saldo Negativo.

É bem verdade que a questão acerca da possibilidade de se utilizar do valor de estimativas confessadas, mas ainda não quitadas, para formar saldo negativo a ser restituído ou compensado é objeto diverso da causa principal dos presentes autos.

16 - Porém, no que interessa ao presente caso, é importante observar as premissas adotadas pelo Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 02/2018, que manifesta-se no sentido de não caber a glosa das estimativas da na apuração do saldo negativo apurado na DIPJ [...].

Em tal aspecto, entendimento contrário ao Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 02/2018 veiculado pela decisão recorrida acarreta criação de fato legalmente inexistente, podendo resultar em prejuízo ilegítimo, em virtude de uma potencial dupla cobrança, uma vez que o mesmo valor equivalente à estimativa confessada pode ser exigido, tanto no procedimento referente à cobrança de tal débito, quanto no da glosa do crédito utilizado a partir do saldo negativo.

18 - Com efeito, sabe-se que o art. 170 do CTN5 exige a liquidez e certeza do crédito objeto de compensação, características essas que um débito parcelado (portanto confessado) efetivamente possui.

Exigir que, à época do pedido de compensação, o crédito estivesse extinto por pagamento (art. 156, I do CTN), contradizendo as hipóteses de suspensão do crédito tributário (art. 151 do CTN), equivale à negação da própria natureza de crédito tributário do valor confessado, ao aplicar-lhe condição não prevista em lei. Como consequência, a dupla tributação do contribuinte é uma realidade prejudicial que deve ser prontamente afastada. [...]

21 - Nesse sentido, não há razão para não homologar os pedidos de compensação do saldo negativo objeto das PER/DCOMPs, uma vez que os débitos parcelados já foram integralmente quitados antes mesmo no proferimento do acórdão recorrido, não cabendo

entendimento diverso, visto que é inegável a certeza e liquidez de débito já pago.

Logo, a negativa de compensação de saldo negativo por débito já quitado é inadmissível, visto que os efeitos do parcelamento necessariamente retroagem para fins da própria cobrança, resultando em liquidez e certeza, daí legitimando as compensações efetuadas.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

No que concerne ao pedido conclui que:

(iv) requerimentos finais

22 - Ante o exposto, a Recorrente tem por apresentado seu Recurso Voluntário, pugnando a esta Egrégia Turma Recursal que:

(a) reconheça a nulidade do acórdão de n.º 108.034.119, tendo em vista a ausência de fundamentação legal e, por conseguinte, o cerceamento do direito de defesa;

(b) acaso superada a preliminar do item acima, dê provimento ao presente Recurso Voluntário, reformando o acórdão n.º 108.034.119, da 29ª TURMA/DRJ08 e julgando improcedente a não homologação das DCOMPs 20671.34369.080113.1.7.02-6220 e 06869.92140.150513.1.3.02-6369.

É o Relatório.

## **Voto**

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

### **Tempestividade**

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

### **Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância**

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula n.º 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei n.º 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação às atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, a decisão administrativa não precisa enfrentar todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

### **Diligência**

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos

ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de manifestação de inconformidade. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Súmula CARF n.º 163

O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

### **Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito**

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que deve ser considerado o conjunto probatório produzido nos autos que evidenciam o direito creditório.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória n.º 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega até a intimação válida do despacho

decisório. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei n.º 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória n.º 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei n.º 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei n.º 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei n.º 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado detalhando os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”, conforme art. 37 e art. 69 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que se aplica subsidiariamente ao Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972.

Vale esclarecer que a norma específica que trata do processo administrativo fiscal estabelece que a impugnação, cuja apresentação regular instaura a fase litigiosa no procedimento, deve conter todas as alegações e instruída com os elementos de prova que as justificam, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais (art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972). Tendo em vista o princípio da concentração da defesa pela via estreita de dilação probatória que o rege, cabe a Recorrente o ônus da prova de seus argumentos com a finalidade de alterar do ato administrativo, já que a atuação da autoridade julgadora limita-se ao controle da sua legalidade, por expressa previsão legislativa (art. 145 do Código Tributário Nacional).

Tem-se que a “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Nesse sentido, a legislação exige que a Recorrente produza prova de suas alegações que demonstrem a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado (art. 170 do Código Tributário Nacional).

Para fins de análise do litígio tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN n.º 591, de 17 de abril de 2014). Ainda, “o interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo” mesmo porque tem direito, perante a Administração, de “formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente” (inciso III do art. 3º e art. 38 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999). Em regra, as provas documentais, assim como os fundamentos de defesa e o pedido de diligência, devem ser apresentados por ocasião da impugnação, precluindo o direito de o contribuinte fazê-lo em outro momento processual (art. 16 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972), exceto, entre outras hipóteses, a apresentação de documentos complementares no contexto da discussão da matéria em litígio que apenas sistematizam o conteúdo dos documentos tempestivamente apresentados.

Ademais, não há impedimento que se baixe em diligência para que se averigüe o erro de fato na DCTF original, retificada ou não, depois de apresentado o Per/DComp que utiliza como crédito o pagamento inteiramente alocado (Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 28 de agosto de 2015).

Em se tratando da necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que a Recorrente pretende utilizar no Per/DComp, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou que: “10. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN)” (Agravo Regimental no Recurso Especial 862.572/CE). Em se tratando de Per/DComp inverte-se o ônus da prova, cabendo à Recorrente comprovar seu direito líquido e certo. É dever da autoridade fiscal, ao analisar os valores informados em Per/DComp para fins de decidir homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do indébito apurado pela Recorrente.

A pessoa jurídica pode deduzir do tributo devido o valor do tributo pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, bem como o IRPJ ou CSLL determinado sobre a base de cálculo estimada no caso utilização do regime com base no lucro real anual, para efeito de determinação do saldo de IRPJ ou CSLL negativo ou a pagar no encerramento do período de apuração, ocasião em que se verifica a sua liquidez e certeza (art. 34 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 2º e art. 28 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

O Parecer Normativo Cosit n.º 02, de 03 de dezembro de 2018, prevê:

11. É por isso que não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido. [...]

11.1. Ressalte-se que esse crédito do sujeito passivo é líquido e certo para os fins do disposto no art. 170 do CTN. Se a estimativa é uma obrigação certa sua, também deve ser tido como certo o saldo negativo por ela formado. Afinal, não se pode negar o efeito que é próprio à estimativa, que existe em conformidade com o direito.

11.2. Ainda, o entendimento aqui esposado não só protege o direito do sujeito passivo de ter o direito creditório reconhecido, como também os interesses fazendários. Ora, não faria sentido indeferir o direito creditório no saldo negativo ou na base negativa se isso

significasse ter de rever a cobrança das estimativas não compensadas, as quais podem estar até em execução fiscal ou, pior, estarem parceladas. Mesmo no caso de um pedido de restituição, os interesses fazendários também estão protegidos, uma vez que o crédito eventualmente reconhecido deve ser objeto de compensação de ofício, consoante arts. 89 a 96 da IN RFB nº1.717, de 2017. [...]

Síntese conclusiva

13.De todo o exposto, conclui-se: [...]

f) se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança;

Os valores confessados a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído definitivamente pela confissão de dívida em Per/DComp. Se o valor confessado integrar saldo negativo de IRPJ ou [...] da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão de dívida e será objeto de cobrança.

Está registrado no Acórdão da 29ª Turma/DRJ/08 n.º 108-034.119, de 05.01.2023, e-fls. 54-59:

No caso dos autos, a Impugnante alega que estimativas parceladas do ano-calendário de 2011, no valor de R\$ 732.750,00 (processo no 10480.723659/2013-69), teriam deixado de ser incluídas na DIPJ do período, resultando em imposto a pagar, e não em saldo negativo conforme informado em DCOMP, mas que o erro teria sido sanado com a entrega de DIPJ retificadora.

Em consulta ao sistema informatizado da RFB, constato que houve realmente o parcelamento alegado, assim como a retificação da DIPJ do período.

Verifico ainda que os valores em discussão foram parcelados no processo no 10480.723659/2013-69, tendo sido posteriormente reparcelados (processo 10480.729718/2015-74) e quitados.

Entretanto, a realização do parcelamento (21/03/2013) – como se vê abaixo - e, logicamente, sua quitação, foram feitos posteriormente à apresentação da Declaração de Compensação (08/01/2013), portanto, essa parcela do crédito alegado não era líquida e certa naquele momento.[...]

Assim, na hipótese destes autos não se cumpriu uma condição básica para o deferimento do direito à compensação de parcela do saldo negativo de IRPJ, qual seja, o efetivo pagamento do tributo.

As instruções para preenchimento da Dcomp assim prescrevem:

Ficha Estimativas Parceladas (...)

Atenção! O pedido de restituição ou a utilização para compensação do saldo de parcelamento de IRPJ apurada sobre a base de cálculo estimada, ou apurada em balanço ou balancete de suspensão ou redução, ficam condicionados ao pagamento do referido parcelamento.

Nesse sentido, nenhum reparo merece o Despacho Decisório.

Destaco, entretanto, que os recolhimentos relacionados ao parcelamento mencionado pela Impugnante deverão ser observados pelo setor de cobrança no momento da liquidação do débito constituído em desfavor do Contribuinte.

Tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e respectivos documentos que a Recorrente deve apresentar para fins de comprovação, conforme as do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 2, de 03 de dezembro de 2018. A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância cabe esclarecer que na apuração do saldo negativo foram deduzidas as retenções de tributos, de acordo com o acervo fático-probatório composto de demonstrativos de parcelamento, e-fls. 91-133.

Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixa a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução. Assim, no rito do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora retomar a verificação do indébito. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do direito creditório pleiteado considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumpra registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

### **Jurisprudência e Doutrina**

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). Ademais, o Parecer Normativo Cosit n.º 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei que lhes confira efetividade de caráter normativo”.

### **Inconstitucionalidade de Lei**

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023 e Súmula CARF n.º 2).

### **Princípio da Legalidade**

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

### **Dispositivo**

Em assim sucedendo, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 2, de 03 de dezembro de 2018, de para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva