



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.689782/2009-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-003.957 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de setembro de 2019
Recorrente ALMEIDA, ROTENBERG E BOSCOLI - SOCIEDADE DE ADVOGADOS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

PROCESSUAL ADMINISTRATIVO - NULIDADES - SUPERAÇÃO - ART. 59, § 3º, DO DECRETO 70.235/72

Ainda que verificáveis nulidades, mesmo que parciais, das decisões proferidas pelas instâncias inferiores, é possível superá-las na forma do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72, na parte em que tais vícios foram verificados, acaso seja possível prover o recurso voluntário quanto a estes pontos.

CSLL. COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPROVAÇÃO. RECONHECIMENTO.

Deve ser reconhecido o direito creditório pleiteado, quando apresentados os elementos de comprovação que demonstrem a existência de pagamento à maior da contribuição social efetivamente devida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em superar a preliminar de nulidade e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator. Os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Wilson Kazumi Nakayama votaram pelas conclusões do relator.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Paulo Henrique Silva Figueiredo, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado), Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira e Gustavo Guimarães da Fonseca. Ausente o Conselheiro Ricardo Marozzi Gregório, substituído pelo Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama.

Relatório

Cuida a feito de PERDCOMP transmitida pelo recorrente em 21/05/2009 (e-fl. 2), por meio da qual pretende a compensação de um alegado indébito concernente à CSLL apurada em sua declaração anual de ajuste de 2008, ano-calendário de 2007, no valor histórico de R\$ 237.296,61.

O aludido indébito, como relata em suas razões recursais, decorreria de problemas enfrentados pelo escritório com o seu sistema informatizado de escrituração contábil e que, por conta disso, e por não ter a necessária certeza a acerca dos corretos valores a serem recolhidos a título da exação em exame, providenciou o cálculo, e a informação em DIPJ original transmitida em 30/06/2008 (e-fl. 174) na monta de R\$ 310.497,90 (conforme se extrai da ficha 17, linha 61 da aludida declaração).

Côncio da fragilidade das informações utilizadas para promover o preenchimento de sua DIPJ/2008, e para evitar possíveis autuações, efetuou o pagamento do tributo por valor bem superior àquele informado na predita DIPJ, conforme DARFs de e-fls. 172/173, no total de R\$ 1.092.962,80 (a DCTF original não se encontra anexada aos autos, mas, é possível assumir que este mesmo valor tenha sido ali informado ou, de outra sorte, o despacho decisório não teria alocado integralmente este pagamento à débito já confessado).

Relata, por fim, que para ajustar as suas obrigações e informações contábil-fiscais, contratou uma empresa de auditoria independente e que, como resultado, apurou um novo valor a recolher a título da CSLL no montante de R\$ 855.666,19. Em vista disto, retificou e transmitiu em maio de 2008 (e-fl. 79) nova DIPJ para refletir o valor retro, tomando a mesma precaução quanto a sua DCTF (transmitida na mesma data – e-fl. 77). O indébito, portanto, aqui pleiteado seria o resultado da diferença entre a importância recolhida (R\$ 1.092.962,80) e aquela informada em suas declarações retificadoras e mencionada anteriormente.

Em 23 de outubro de 2009, a DERAT/SP emitiu o despacho decisório eletrônico, e respectivo relatório, de e-fls.5/6, em que deixou de homologar a compensação em exame tendo em conta que o crédito informado estaria integralmente alocado para pagamento de débito confessado pela empresa.

Inconformada a insurgente manejou a sua competente manifestação de inconformidade por meio da qual afirma a liquidez e certeza de seu direito creditório mormente a partir do cotejo das declarações retificadoras tratadas linhas acima e os DARFs também já mencionados neste relatório. Neste momento, a empresa não trouxe qualquer outro documento tendente a demonstrar os motivos que deram ensejo às citadas retificações.

Instada a se manifestar sobre o caso, a DRJ de São Paulo houve por bem julgar improcedente a defesa oposta pelos fundamentos sumarizados na ementa a seguir reproduzida:

CRÉDITO. LIQUIDEZ. CERTEZA. NECESSIDADE.

Não verificada a liquidez e certeza do crédito oferecido à compensação, não se homologam as compensações declaradas em DCOMP.

Objetivamente, a turma *a quo* não reconheceu o direito creditório pretendido pela empresa porque não teriam sido trazidos ao feitos os documentos que comprovassem a origem dos novos valores informados nas por vezes mencionadas declarações retificadoras.

Intimada do resultado do julgamento acima em 20 de março de 2012 (e-fl. 90), o contribuinte interpôs o seu recurso voluntário em 14 de abril daquele mesmo ano, por meio do qual sustentou, *prima facie*, a nulidade do acórdão da DRJ por inovação dos fundamentos contidos no despacho decisório. No mérito, além de reprisar os argumentos de sua manifestação de inconformidade, sustenta ter comprovado, efetivamente, a nova apuração realizada e informada nas declarações retificadoras, mormente a partir de balancete de verificação e Balanço devidamente registrados na Ordem dos Advogados do Brasil.

Este é o relatório.

Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e preenche todos os requisitos de admissibilidade, razões, pelas quais, dele tomo conhecimento.

I DA NULIDADE DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

Os casos do contribuinte ora recorrente já foram objeto de análise por este Colegiado na última sessão de julgamentos realizada no mês de agosto passado e, não obstante manter similitudes, quanto a alegada nulidade há algumas particularidades a serem consideradas.

Isto porque, diferentemente do caso “paradigma” acima mencionado, aqui o que se observa é que tanto a DIPJ/08 como a respectiva DCTF foram retificadas e transmitidas **antes da própria prolação do despacho decisório**. Ou seja, as informações ali postas **já deveriam ter sido consideradas pela DERAT** para que, se assim entendesse, inclusive, instasse o contribuinte a comprovar a origem das alterações realizadas em comparação com as respectivas declarações retificadoras.

Em princípio, ao desconsiderar as declarações retificadoras, para além de dúvidas razoáveis, a DERAT/SP deixou de observar, no *processo de compensação*, a garantia da ampla defesa e, nesta esteira, incorreu em nulidade patente, a luz dos preceitos do art. 59, §3, do Decreto 70.235. Explico...

O uso da palavra “*processo*” na assertiva supra, diga-se, não é leviano ou impensado; não se trata de “atecnia” de minha parte porque, diferentemente do ato de lançamento, a peça inaugural deste “*processo*” não é um ato administrativo; o feito não se instaura pela iniciativa da Autoridade Administrativa mas, propriamente, pela pretensão deduzida pela parte a partir do protocolo/transmissão do pedido de compensação.

Em outras palavras, a relação jurídico-processual se aperfeiçoa com transmissão da DECOMP e o conhecimento desta pela Autoridade competente de sorte que, aqui, impõe-se, desde logo, a observância à ampla defesa, tanto formal, como material; muito mais, se diga, porque a teor do art. 170 do CTN, o ônus de provar a liquidez e certeza do crédito é do contribuinte, ônus, contudo, que somente poderá ser “adimplido” se, acaso tais requisitos não sejam extraíveis tão só das informações disponibilizadas ao próprio fisco, o contribuinte for, eventualmente, instado a fazê-lo.

Isto é, caso haja *dúvidas* quanto à própria existência do direito creditório, é mister da administração pública que provoque o contribuinte a demonstrá-la, sob pena, inadvertidamente, de se vexar o princípio da ampla defesa; essa, diga-se, é essência de outro

princípio, intimamente ligado à legalidade mas, também, à garantia da ampla defesa: a verdade material.

Vale lembrar que a verdade material é um princípio, dado que, ainda que implícito, porquanto não positivado textualmente na CF/88 ou, mesmo, na legislação ordinária ou infralegal (salvo algumas exceções), contém em seu núcleo semântico-normativo premissas que revelam a sua decorrência lógica do próprio sistema jurídico, calcado num Estado Republicano, Democrático e de Direito. Vale, aqui, trazer o escólio de Márcio Luiz de Oliveira que, ao discorrer sobre a natureza dos princípios jurídicos, assim pontua:

Como normas jurídicas nocionais em sua composição e expressão normativas, os princípios podem ser constituídos pro premissas e/ou diretrizes de lógica jurídica mais precisa ou de lógica jurídica mais genérica. Por essa razão, princípios jurídicos mais específicos (ex.: princípio da presunção de inocência) são constituído de menos premissas e diretrizes, se comparados a princípios mais genéricos (ex.: princípio do devido processo legal). Mas, independentemente da generalidade ou da especialidade de um princípio jurídico, o seu núcleo semântico-normativo será sempre dedutível da lógica fenomênico-sistêmica do Direito¹.

A Administração Pública está compelida a observar os estritos dos princípios da publicidade, eficiência e legalidade (art. 37 da CF/88) e, nesta esteira, está jungida ao dever de motivar os seus atos. Consentaneamente, os motivos declinados devem, obrigatoriamente, ter lastro fático apreensível (até para se demonstrar a efetiva existência destes motivos) e, ainda, descrito na lei como suficiente à justificação de sua prática.

Num Estado Republicano, pois, todos os atos da administração devem ser publicizados, corretamente justificados e calcados nas autorizações legais de regência, pena de nulidade, justamente por lhes retirar a necessária eficiência (pois, a minguada destes requisitos, não operarão seus efeitos). E, a eficiência, a publicidade e a legalidade são, em essência, decorrências lógicas de uma superpremissa do sistema jurídico - a segurança jurídica:

Paralelamente, percebemos, ainda, que, ao longo de todo o processo civilizatório, o Direito sempre se construiu, desconstruiu-se e se reconstruiu sob três importantes paradigmas: a segurança das relações humanas, o ideal de justiça e o senso de alteridade.

Esses três paradigmas, aliados ao objetivo de minimização dos conflitos humanos e ao da viabilização do bem comum, constituem a essência do fenômeno e do sistema jurídicos. Consequentemente, a premissa ou conjunto de premissas lógicas que, fundamentalmente, decorrem dessa essência do Direito poderão vir a ser classificados como princípio jurídico (princípio como indício/elemento primordial de manifestação ou de pressuposição do fenômeno, ainda que em algumas especificidades)²

Considerando-se, outrossim, e como já afirmado anteriormente, que a correta motivação dos atos encontra na garantia da ampla defesa a sua própria razão de ser, também esta última conforma uma premissa da verdade material, já que motivar, sem lastrear a motivação em fatos concretos a demonstrar a sua própria existência, significa não motivar.

O princípio da verdade material, portanto, não encerra a sua significância semântico-normativa no dever de perscrutar os fatos inerentes aos motivos determinantes do ato, mas, considerando-se as suas premissas (publicidade, eficiência, legalidade e garantia da ampla defesa - como decorrências da segurança jurídica), na necessidade de se garantir o efetivo lastro

¹ OLIVEIRA, Márcio Luiz. Constituição Juridicamente Adequada. Ed. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016, p. 331.

² Op. cit. p. 282.

fático justificante da prática do ato de sorte a garantir a inteligência de seus motivos, a sua adequação à lei e a possibilidade de, a eles, se contrapor o administrado por meio de provas e argumentos suficientes à defesa de seus interesses, afetados pelo próprio ato administrativo (ampla defesa material).

Por esta razão, ainda que em procedimentos/processos tributários administrativos em que, inicialmente, o ônus *probandi* seja da parte querelante (contribuinte), um início de prova a ser produzida pela fiscalização é, verdadeiramente, premente - até para que se possa identificar a situação normativo-jurídica que imponha a predita inversão do ônus da prova. V.g., cabe à administração tributária demonstrar e provar as situações de fato que permitam assumir a ocorrência de omissão de receitas; igualmente, impõe-se à autoridade fiscal demonstrar, provar, que o crédito pleiteado não encontra, *de início*, lastro documental suficiente a lhe emprestar liquidez e certeza e, apenas então, *invertendo o ônus probandi*, **instar o contribuinte a provar o contrário**.

No caso, ao desconsiderar as declarações retificadoras, a Autoridade Administrativa objetivamente levou o contribuinte a erro já que, em suas razões de defesa, limitou-se a sustentar, justamente, que o crédito tributário estaria evidenciado nas próprias declarações retificadoras.

Agora, ao examinar o caso e não proceder à anulação/revisão do próprio despacho decisório, a DRJ também incorre em nulidade por violação à defesa, justamente por condicionar o acolhimento da pretensão à exibição de provas que, até aqui, e injustificadamente, o recorrente não foi instado a trazer.

Ambas a decisões, portanto, são nulas... nada obstante, e como se demonstrará adiante, o caso, até pela sua singeleza, desafia uma solução mais adequada. Em linhas gerais, pelos documentos, mesmo que tardiamente, trazidos pela empresa é possível ultrapassar as preditas nulidades e, assim, na forma do art. 59, § 3º, do Decreto 70.235/72, considerar demonstrado o direito creditório aqui requerido.

É o que passo a fazer.

II DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO DIREITO CREDITÓRIO.

De antemão e a toda evidência, aqui, é possível se invocar na espécie os preceitos do art. 16, IV, “c” do Decreto 70.235/72 a fim de justificar a apreciação de documentos trazidos apenas por ocasião do recurso voluntário.

É que como dito alhures, a produção de tais provas deveria ter sido realizada já na unidade de origem, uma vez que as declarações retificadoras haviam sido transmitidas antes mesmo do despacho decisório (o caso, inclusive, por tal particularidade, não atrai a aplicação do entendimento externado no Parecer Cosit de nº 02/18). Daí que, apenas neste caso, o que se observou a alardeada inovação intentada pela DRJ ao exigir, naquele momento, documentos comprobatórios, em relação aos quais, a DERAT jamais se pronunciou. Nesta esteira, considero tipificado, de forma hialina, a hipótese do citado art. 16, IV, “c”, cujo conteúdo transcrevo a seguir:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

(...)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

Dito isto, a questão se resolve de forma até mesmo simples já que a análise de fundo de direito, aqui, já foi feita por esta turma em caso análogo... e como lá, já adianto a mesma observação feita pelo Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado (relator do PA de n.º 10880.689779/2009-31): não há, neste processo, qualquer questionamento quanto ao recolhimento propriamente da CSLL...

A questão cinge à verificação da origem dos valores retificados pela empresa e que deram ensejo, ao fim e ao cabo, o indébito ora postulado.

Neste particular, chamo a atenção para as informações constantes do Balanço e DRE juntados à e-fl. 1.318 e ss. Particularmente quanto a DRE, verifica-se ali a descrição de um resultado bruto no valor de R\$ 50.810.820,30, que coincide com a importância descrita na DIPJ Retificadora a título de “Lucro Líquido” antes da CSLL (Linha 1, Ficha 17 – e-fl. 80), restando, justamente, aqui, demonstrado, o motivo e origem das diferenças entre esta declaração e a original apresentada pela empresa.

Demais disso, o lastro probatório para o novo valor ali informado se encontra no Balancete de Verificação acostado à e-fls. 1.315/1.1316 que traz a evolução, no predito ano-calendário, das receitas e despesas incorridas pela recorrente,

Há de se reconhecer, portanto, o caso, o direito creditório no valor de R\$ 237.296,61.

III CONCLUSÃO.

A luz do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO, a fim de reconhecer o direito creditório postulado no valor de R\$ 237.296,61, homologando-se a compensação pretendida até o limite valor retro.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca