



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10909.900161/2011-96
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.898 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 31 de agosto de 2023
Recorrente DETROIT BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

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. TRIBUTO DETERMINADO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 2, DE 2018 E SÚMULA CARF Nº 177.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podem integrar saldo negativo de IRPJ ou da CSLL e o direito creditório destes decorrentes pode ser deferido, quando em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restar constituído pela confissão e passível de ser objeto de cobrança.

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

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 nº 02, de 03 de dezembro de 2018 e da Súmula CARF nº 177 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 40329.72940.300609.1.3.02-0502, em 30.06.2009, e-fls. 02-06, utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$152.489,38 do ano-calendário de 2006 para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 10-15:

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC. CREDITO [...]	DEM. ESTIM. COMP. [...]	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP [...]	422.071,88 [...]	422.071,88
CONFIRMADAS [...]	342.088,67 [...]	342.088,67

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 152.489,38

Valor na DIPJ: R\$ 152.489,38

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 422.071,88

IRPJ devido: R\$ 269.582,50

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 72.506,17

O crédito reconhecido para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado. [...].

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei n.º 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN SRF 900, de 2008. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa SRF 900, de 2008.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 2ª Turma DRJ/BHE/MG n.º 02-87.479, de 28.08.2018, e-fls. 65-67:

Acordam os membros da 2ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, em julgar improcedente a manifestação de inconformidade, nos termos do voto do relator, para não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar as compensações em litígio.

Recurso Voluntário

Notificada em 17.10.2018, e-fl. 70, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 14.11.2018, e-fls. 73-92, esclarecendo 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:

3. DO MÉRITO

3.1. Das estimativas compensadas | Possibilidade | Entendimento assegurado pelo CARF, SRFB e PGFN.

Compulsando o Acórdão recorrido, defenderam os julgadores que “a não homologação de DCOMP apresentada para quitação de estimativas retira-lhe a certeza necessária para seu cômputo na apuração do saldo negativo e conseqüente formação de direito creditório utilização em outras compensações, devendo ser mantida a glosa subsistente o litígio acerca de sua liquidação”.

Contudo, *data maxima venia*, olvidaram-se de que não se trata de uma simples “compensação de débito com resultado (crédito) de outra compensação”, mas na origem de restituição de Saldo Negativo, razão pela qual deveria ser dado tratamento diferenciado, amparado no que dispõem a jurisprudência do CARF, bem como Pareceres PGFN e SRFB com destinação específica. Explica-se.

Nos termos do artigo 165, I do Código Tributário Nacional³, o sujeito passivo da obrigação tributária tem direito à restituição total ou parcial do tributo, para os casos em que tenha incorrido em pagamento espontâneo indevido ou a maior que o devido.

Diante disso, o contribuinte que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da RFB se anterior à IN 1.810/2018, ou relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob a administração, ou não, da RFB, se posterior à referida Instrução Normativa.

Por autorização do art. 170 do CTN, os artigos 7º, § 3º e 74 da Lei nº 9.430/96 passaram a regulamentar o procedimento de compensação em roga. Do mesmo modo que os arts. 6º e 28 deste diploma também regulamentam a possibilidade de o contribuinte restituir o saldo de IRPJ apurado ao final do exercício, quando a soma das antecipações pagas, das deduções permitidas e das retenções sofridas for superior à contribuição social então calculada. [...]

Considerando tais premissas, tem-se que no ano-calendário de 2006, sob a apuração anual do lucro real, a Recorrente apurou, mês a mês, a base de cálculo do IRPJ a partir de balanços ou balancetes de redução ou suspensão, chegando-se no final do ano, no valor de Saldo Negativo a ser restituído de R\$ 152.489,38 (cento e cinquenta e dois mil, quatrocentos e oitenta e nove reais, com trinta e oito centavos), uma vez que apurou IRPJ devido em R\$ 269.582,50, e em contrapartida recolheu em estimativas o valor de R\$ 422.071,88. [...]

Desta maneira e, com base na legislação acima já identificada, quando verificadas as estimativas recolhidas à maior, a Recorrente transmitiu o PER nº

40329.72940.300609.1.3.02-0502, restando ele em glosa parcial, por entender a Fiscalização que na DCOMP referente ao pagamento das estimativas dos meses de janeiro e fevereiro (n.º 34581.82190.310306.1.3.09-6441) e que compõem a base do crédito pleiteado, ainda se encontrava pendente de análise a defesa do contribuinte (10909.003982/2005-34) quanto as não homologações das compensações. [...]

Ocorre que tal entendimento não pode ser mantido, em razão de que (1) caso sobrevenha decisão definitiva desfavorável à Recorrente no PAF 10909.003982/2005-34, o débito proporcional às estimativas será objeto de cobrança em procedimento específico, e poderá ser regularmente executado, por conseguinte, não impede sua inclusão para efeitos de composição do saldo negativo aqui em discussão. E, (2) admitir a negativa do cômputo das estimativas no saldo negativo apurado no ano, por certo refletirá em enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, a vista de que, ao mesmo tempo em que o fisco exigirá o seu pagamento nos autos dos processos de compensações (PAF 10909.003982/2005-34), também passa a impedir a sua restituição por meio do presente processo.

Nota-se, portanto, a ocorrência de glosa indevidamente realizada, a qual deve ser afastada, sob pena de onerar excessivamente a Recorrente diante da cobrança formulada em duplicidade.

Quanto ao ponto, o CARF tem se posicionado sobre a necessidade de inclusão de estimativa compensada no cálculo do saldo negativo, ainda que esta não tenha sido homologada, justamente para evitar a dupla cobrança do mesmo crédito tributário. [...]

E mais que isso, caso dessa maneira não entenda esse E. CARF haverá a ocorrência de bis in idem, vez que não há dúvidas de que o resultado do processo de compensação relacionado à estimativa de IRPJ não causará qualquer reflexo negativo no montante apurado a título de saldo negativo aqui discutido, seja porque a decisão favorável à Recorrente determinará a extinção das estimativas via compensação (validação do crédito), seja porque, havendo decisão desfavorável, ela será obrigada a quitar os débitos (estimativas) lá indicados para compensação e não compensados, o que confirmará, conseqüentemente, o lastro do respectivo direito creditório.

Com a devida vênia, trata-se, portanto, de uma construção lógica.

Não fossem suficientes a jurisprudência administrativa e a legislação corroborando o presente procedimento, não se pode perder de vista que a própria Receita Federal, mediante a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 18, de 13 de outubro de 2006 (anexo) estabelece o procedimento ora defendido no caso de compensações não homologadas com repercussões sobre a composição do saldo negativo. [...]

No mesmo sentido, tem-se o Parecer PGFN/CAT n.º 88, de 23 de janeiro de 2014 (anexo), que orienta para a possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para extinção de débitos relativos a estimativa, desde que computada no ajuste.

Por consequência, tendo-se em vista o contido na legislação supracitada, assim como no parecer da PGFN, conclui-se que compõem o saldo negativo do respectivo período os valores das estimativas mensais de IRPJ indicados como débitos em DCOMP's, mesmo que ainda não homologadas.

Ou seja, o fato de tal compensação encontrar-se pendente de análise, ou em discussão administrativa ainda não julgada definitivamente, não macula o crédito relativo ao saldo negativo apurado ao final do período base relativo a tal estimativa, razão pela qual se requer seja integralmente reconhecido o direito creditório aqui guerrado, homologada a compensação e, por consequência, o arquivamento do presente feito.

3.2. Do Princípio da legalidade e sua aplicação à Administração Pública.

Superado o ponto anterior, cumpre consignar que a Autoridade Pública exacerba a competência para ela atribuída quando, ao analisar o crédito postulado pela Recorrente, o indefere sob a alegação de existência de compensação não homologada de estimativas mensais, isto, pois, não haver qualquer previsão legal para tanto.

Sabe-se que o princípio da legalidade expressa fundamento do Estado de direito, e, de fato, a Constituição da República ressalta, em vários de seus artigos, a exigência de lei como baliza da atuação administrativa.

O inciso II do artigo 5º da Carta Maior dispõe que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

Também o artigo 37 da CF/88 destaca em seu caput o princípio da legalidade, o qual, segundo o entendimento clássico de Hely Lopes Meirelles⁴, caracteriza uma vinculação positiva da Administração Pública à lei [...].

E nesse sentido, para que a administração possa atuar, não basta à inexistência de proibição legal, é necessário tanto a existência de determinação quanto autorização para que a administração possa atuar em determinado sentido. Logo, qualquer ato do administrador que não possuir embasamento torna-se nulo, ilícito.

Ou seja, trata-se de princípio que nasceu com o Estado de Direito e que constitui uma das principais garantias de respeito aos direitos individuais. Isto porque a lei, ao mesmo tempo em que os define a atuação administrativa, estabelece também os limites desse exercício quando tal atuação interfira nos direitos da coletividade⁶.

Enquanto o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado é da essência de qualquer Estado, o princípio da legalidade é específico do Estado de Direito. É baseado nesta ideia que se pode afirmar: na relação administrativa, a vontade da Administração Pública é a que decorre da lei.

Faz-se tal afirmação, pois, para o caso em tela, constata-se que o Sr. Fiscal extrapolou a sua competência ao indeferir o crédito ora postulado.

Conforme já manifestado, a regularidade do crédito apurado sobre o saldo negativo em evidência, ainda que decorrente de estimativas compensadas, decorre tanto da previsão assegurada pelo artigo 74, §6º, da Lei 9.430/96, quanto de orientações da RFB e PGFN, nos termos da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006, e do Parecer PGFN/CAT nº 88, de 23 de janeiro de 2014.

A relação tributária, seja qual for a sua causa (ocorrência do fato gerador, descumprimento de uma norma tributária ou um direito de petição), obedecerá, sempre, as normas que regulam a administração pública.

Cabe ao Fisco a função de arrecadar os tributos que a legislação tenha instituído, para tanto, desempenha seu papel fiscalizando os contribuintes no cumprimento de seus deveres legais tributários, bem como praticando todos os atos necessários ao cumprimento dos deveres legais.

Entretanto, não poderá indeferir um crédito devidamente assegurado por norma legal, com base em argumento não previsto em lei.

Ao assim fazê-lo, por certo resultará na nulidade do procedimento, dada a ofensa ao princípio que regulamenta a atuação estatal, qual seja, o princípio da legalidade. [...]

Também por este motivo, mostra-se imperiosa a reforma do Despacho Decisório proferido, devendo, por bem, ser integralmente deferido o PER/DCOMP aqui formulado.

3.3. Da necessária reunião destes autos àquele onde se questione as Estimativas de janeiro e fevereiro/2006 – PAF n.º 10909.003982/2005-34.

Por fim, e não menos importante, é indispensável postular pela reunião do presente processo àqueles nos quais se analisam as compensações que deram causa à discussão em evidência, posto que lá se discutem as composições do Saldo Negativo de CSLL aqui pleiteado restituição.

Trata-se de medida que visa evitar decisões conflitantes no âmbito das discussões que se instaurarão. [...]

Ou seja, conforme ali veiculado, prevalece nas Turmas do CARF o entendimento de que processos com discussões semelhantes devem ser reunidos para que possam ser apreciados de forma conjunta.

Nesta toada, o mesmo entendimento precisa ser aplicado para que o presente processo seja suspenso até que proferida decisão terminativa nos autos n.º 10909.003982/2005-34, isto é, para que a decisão de lá, seja aplicada no caso em evidência, a vista a estrita relação entre elas, de acordo com o já explanado nas razões acima. [...]

Diz-se isto, pois, rege o Código de Processo Civil que na ausência de normas que regulem o processo administrativo, as disposições do referido diploma terão aplicabilidade subsidiária⁸. Indiscutível, portanto, que no presente caso deve ser aplicado o art. 313, V, alínea “a” do CPC, o qual dispõe que o processo será suspenso quando a sentença de mérito puder sofrer com a prejudicialidade externa, no caso, representada pela decisão a ser proferida no PAF n.º 10909.003982/2005-34 [...].

A aplicação subsidiária do CPC no caso posto tanto é verdadeira que, noutro ponto do mesmo assim Acórdão, os julgares expressaram tal entendimento, ora para outra ocasião. [...]

Desta maneira, em homenagem ao princípio da verdade material, postula a Recorrente pela necessária reunião do presente processo àquele de n.º 10909.003982/2005-34, bem como a consequente determinação de que seja suspenso julgamento destes autos, em razão da prejudicialidade externa presente no caso posto, representado no crédito aqui discutido sofre o reflexo da análise que lá será realizada.

3.4. Do Princípio da Verdade Material.

Superados os apontamentos anteriores, convém mencionar que, no processo administrativo, o julgador deve buscar a verdade, ainda que, para isso, tenha que se valer de outros elementos além daqueles trazidos aos autos pelos interessados.

Nessa perspectiva, a autoridade administrativa competente não fica obrigada a restringir seu exame ao que foi alegado, trazido ou provado pelas partes, podendo e devendo buscar todos os elementos que possam influir no seu convencimento. [...]

Sendo possível a apuração da verdade concreta pelos documentos apresentados pela Recorrente, e, vislumbrando-se o correto acúmulo do tributo, não teria sentido a atividade fiscalizatória efetuar outra conclusão que não aquelas específicas para o caso por ela analisado. [...]

Diz-se isso, pois, necessário se faz que o julgador efetue a análise do processo administrativo levando em consideração os fatos mencionados pela Recorrente, bem como a legislação aplicável ao caso, sob pena de realizar seu julgamento baseado em premissas não verdadeiras.

No caso concreto, se torna necessária a validação da legitimidade do direito à restituição da Recorrente, e de igual forma, o procedimento por ela então adotado, não

se permitindo, pelo princípio da verdade material, que a ausência de decisão administrativa nos processos correlatos, suprimam o seu legítimo direito ao crédito postulado.

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:

4. DOS PEDIDOS

Por todo o exposto, requer dignem-se Vossas Senhorias em receber o presente Recurso Voluntário, julgando-o procedente, e diante dos fundamentos que asseguram o direito da Recorrente, seja integralmente reformado o Acórdão n.º 02-87.479, para que se reconheça o crédito de saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2006 e, por conseguinte, determinada a homologação das compensações aqui em discussão.

Subsidiariamente, requer-se a reunião dos presentes autos ao processo n.º 10909.003982/2005-34, e que este seja sobrestado até que o julgamento em definitivo daquele ocorra, tendo em vista que a análise dos créditos como aqui pretendida afetará toda a apuração de IRPJ da Recorrente e, por decorrência, a composição final do Saldo Negativo de IRPJ do ano de 2006.

E, na remota hipótese do presente recurso voluntário não ser acolhido por Vossas Senhorias, requer seja reconhecido o prequestionamento da matéria ventilada no presente recurso e os dispositivos legais e infra legais citados nas razões recursais, a fim de ser viabilizada a interposição de eventual Recurso Especial à Câmara Superior de Recursos Fiscais, como determina o art. 67, § 5º do Regimento Interno do CARF.

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.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ no valor de R\$79.983,21 (R\$152.489,38 - R\$72.506,17) referente ao ano-calendário de 2006 pleiteado no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n.º 70.235, de 02 de março de 1972).

Sobrestamento

A Recorrente requer que o presente feito seja sobrestado dada a sua vinculação com o processo principal n.º 10909.003982/2005-34.

A vinculação por decorrência entre processos fica “constatada a partir de processos formalizados em razão de procedimento fiscal anterior ou de atos do sujeito passivo acerca de direito creditório ou de benefício fiscal, ainda que veiculem outras matérias autônomas” (inciso II do §º do art. 6º do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Tem-se que o processo n.º 10909.003982/2005-34, que trata de “pedido de ressarcimento de créditos relativo à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) – Exportação”, encontra-se arquivado desde 02.09.2021, e-fls. 123-128. Nesse sentido, cabe a autoridade preparadora implementar os procedimentos cabíveis (art. 42 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972 e Parecer Normativo Cosit n.º 08, de 03 de setembro de 2014). Por essa razão o pedido de sobrestamento não pode ser deferido.

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.

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 as 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. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015:

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.

Ademais, sobre a interposição de recurso especial esclareça-se que depende de implementação no tempo, no modo e da forma nos estritos termos das condições de procedibilidade previstas no art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

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.

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. 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).

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 que até 31.05.2018 o débito de tributo determinado pela base de cálculo estimada compensado pode ser considerado como integrante do direito creditório pleiteado, uma vez que pode ser exigido como tributo devido:

Síntese conclusiva

13. De todo o exposto, conclui-se:

a) os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei n.º 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas;

b) os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário; não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em DAU antes desta data;

c) no caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga; os valores dessas estimativas devem ser glosados; não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

d) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL;

e) no caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação; 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;

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.

Para a análise da matéria, cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF n.º 177

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Vinculante, conforme Portaria ME n.º 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito de saldo negativo pleiteado. Por esta razão a suspensão de julgamento dos presente autos até a decisão definitiva do exame da compensação dos tributos determinados sobre a base de cálculo estimada fica prejudicada em face das determinações do referido Parecer Normativo Cosit n.º 02, de 2018 e da Súmula CARF n.º 177.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podem integrar saldo negativo correspondente e o direito creditório destes decorrentes pode ser deferido, quando em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restar constituído pela confissão e passível de ser objeto de cobrança, conforme consta expressamente no Despacho Decisório, e-fls. 10-15:

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da estimativa compensada	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JAN/2006	34581.82190.310306.1.3.09-6441	56.080,22	0,00	56.080,22	DCOMP não homologada
FEV/2006	34581.82190.310306.1.3.09-6441	23.902,99	0,00	23.902,99	DCOMP não homologada
	Total	79.983,21	0,00	79.983,21	

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.

Cumpre 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. 72 do Anexo II do Regimento Interno do CARF 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. 62 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de julho de 2015).

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 n.º 02, de 03 de dezembro de 2018 e da Súmula CARF n.º 177 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem

homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente 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