



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15374.966346/2009-48
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-004.309 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 6 de agosto de 2019
Recorrente PETROLEO BRASILEIRO S A PETROBRAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

DIREITO CREDITÓRIO. VERIFICAÇÃO DE LIQUIDEZ E CERTEZA. POSSIBILIDADE DE VÁRIAS ETAPAS. EXAME PREJUDICIAL AO MÉRITO SUPERADO EM SEDE RECURSAL. RETORNO DOS AUTOS À INSTÂNCIA INICIAL PARA APRECIAR MÉRITO. TUTELA DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Como questão prejudicial foi suficiente para não homologar compensação, tornou-se prescindível a primeira instância apreciar o mérito. Se turma recursal afastou a questão prejudicial, e a questão meritória envolver apreciação de questões não sumuladas, inclusive de ordem fática, cabe o retorno dos autos para a instância de origem, visando tutelar a supressão de instância, permitindo à parte a apresentação de eventuais defesas sobre a matéria em todas as etapas da fase contenciosa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, em relação ao conhecimento, a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Adriana Gomes Rêgo.

Relatório

Trata-se de recurso especial (e-fls. 194/205) interposto por PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS (“Contribuinte”) em face do Acórdão n.º 1801-002.187 (e-fls. 88/101), da sessão de 23 de outubro de 2014, proferido pela 1ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, que deu provimento parcial ao recurso voluntário e determinou o retorno dos autos à unidade preparadora para análise do mérito do litígio.

Assim foi ementada a decisão recorrida:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

Somente são dedutíveis do IRPJ apurado no ajuste anual as estimativas pagas em conformidade com a lei. O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, com o acréscimo de juros à taxa SELIC, acumulados a partir do mês subsequente ao do recolhimento indevido, pode ser compensado, mediante apresentação de DCOMP. Eficácia retroativa da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-se a aspectos como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte.

Os presentes autos versam sobre reconhecimento de direito creditório, no qual a Contribuinte pleiteou o aproveitamento de crédito relativo a pagamento indevido/a maior de estimativa mensal de CSLL de fato gerador 28/02/2002, para extinguir débito de IRPJ de estimativa mensal de fato gerador 31/05/2007.

Despacho decisório eletrônico da DERAT/RJ (e-fl. 9) indeferiu a compensação porque o crédito seria de estimativa mensal, e por isso não passível de aproveitamento, vez que só poderia ser utilizado eventual saldo negativo a ser apurado ao final do ano-calendário.

Foi apresentada manifestação de inconformidade pela Contribuinte (e-fls. 12/22), que foi julgada improcedente pela 6ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro I, no Acórdão n.º 12-30.227, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO. ESTIMATIVA. PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. IN SRF N.º 600/2005.

Na vigência da IN SRF n.º 600/2005, a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do tributo devido ao final do período

de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo do período.

Foi interposto recurso voluntário (e-fls. 76/84), que foi julgado procedente em parte com retorno dos autos à unidade preparadora para análise do mérito do litígio, no Acórdão n.º 1801-002.187. Entendeu o Colegiado pela aplicabilidade da Súmula CARF n.º 84 para afastar a impossibilidade apontada pelas decisões anteriores de aproveitamento de crédito originário de estimativa mensal. Determinou o retorno dos autos para a unidade de origem para apreciação da liquidez e certeza do crédito, vez que não teria sido verificada.

A PGFN foi cientificada da decisão e não apresentou recurso especial (e-fl. 103).

A Contribuinte opôs embargos de declaração (e-fls. 128/132), questionando o provimento parcial, aduzindo contradição em relação ao retorno dos autos para apreciação do direito creditório. Despacho de admissibilidade de embargos rejeitou os embargos (e-fls. 183/186).

Foi interposto recurso especial pela Contribuinte (e-fls. 194/205), apresentando como paradigmas os acórdãos n.º 3802-001.878 e 3802-002.378.

Despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 269/276) deu seguimento ao recurso para o paradigma 3802-002.378.

Em relação ao mérito do recurso, discorre a Contribuinte que o julgamento do recurso voluntário, ao afastar na integralidade a motivação do despacho decisório, acabou por anulá-lo, e, por isso, o ato não poderia mais surtir efeitos, ainda mais para interrupção do prazo decadencial previsto no § 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996. Assim, teria se consumado a homologação tácita, razão pela qual não caberia mais litígio sobre o aproveitamento do crédito pleiteado e, por isso, seria desnecessário o retorno dos autos à unidade de origem para verificação de sua liquidez e certeza. Requer que seja admitido e provido o recurso especial e declarada a homologação tácita da compensação.

A PGFN apresentou contrarrazões (e-fls. 278). Sobre a admissibilidade, protesta por entender que o paradigma n.º 3802-002.378 não se prestaria a demonstrar a divergência, vez que estaria fundamentado exclusivamente no entendimento de que o livro Registro de Apuração do IPI (RAIPI) estaria em desacordo com a legislação que rege a matéria, enquanto que o recorrido trata de situação relativa à Súmula CARF n.º 84, que diz respeito à possibilidade de aproveitamento de estimativa mensal como crédito para fins de compensação, ou seja, seriam situações fáticas distintas. No mérito, aduz que não há que se confundir os institutos de reforma e de nulidade e, no caso, o despacho decisório foi proferido atendendo os requisitos legais pela autoridade competente e sem qualquer cerceamento de defesa. Assim, não haveria que se falar em nulidade. O despacho foi proferido em momento no qual não se admitia o aproveitamento de crédito originário de estimativa mensal, e posteriormente tal entendimento foi reformado, razão pela qual a decisão recorrida reformou a decisão e determinou o retorno dos autos para seguimento da análise do direito creditório. Requer pelo não conhecimento do recurso e, caso admitido, pelo seu não provimento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro André Mendes de Moura, Relator.

Trata-se de recurso especial da Contribuinte, no qual entende ter se consumado a nulidade do despacho decisório que indeferiu a compensação e, por isso, ter-se-ia concretizado a homologação tácita, nos termos do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, razão pela qual não haveria que se falar em retorno dos autos à unidade de origem para verificar a liquidez e certeza do direito creditório.

A PGFN em contrarrazões contesta a admissibilidade do recurso especial, que teve seguimento no despacho de exame de admissibilidade para o paradigma nº 3802-002.378, por tratar de situação fática distinta do acórdão recorrido.

Não assiste razão à PGFN.

A divergência proposta pela Contribuinte é de ordem processual: se, **em tese**, o despacho decisório não homologou a compensação adotando-se o fundamento “X” (impossibilidade de aproveitamento de crédito de estimativa mensal, vez que só poderia ser utilizado eventual saldo negativo a ser apurado ao final do ano-calendário), e, na fase contenciosa (no caso, ao apreciar recurso voluntário ao CARF), a decisão afastou o fundamento X, então o despacho decisório, por não mais surtir efeitos, deveria ser considerado nulo. E, sendo nulo, não haveria que se falar em para interrupção do prazo decadencial previsto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, para o Fisco homologar a compensação. Assim sendo, no caso em tela, a compensação estaria homologada tacitamente, por decurso de prazo.

Por sua vez, a decisão recorrida (dos presentes autos) entendeu que o fundamento “X” seria questão prejudicial ao mérito, e, como o despacho decisório indeferiu o pedido com base no fundamento “X”, não foi necessário a decisão adentrar no mérito do pedido (liquidez e certeza do direito creditório). Assim, quando a decisão recorrida afastou o fundamento “X”, entendeu que seria necessário o retorno dos autos para a unidade de origem, para que desse seguimento à análise do mérito, qual seja, à apreciação da liquidez e certeza do direito creditório.

No paradigma, a situação processual, apesar de não tratar especificamente do fundamento “X”, guarda semelhanças com os presentes autos. Isso porque o fundamento para indeferimento da compensação foi de ordem formal (descumpridos os requisitos para admissão dos livros contábeis). Na fase contenciosa, em sede de embargos da PGFN em face de decisão de recurso voluntário, o Colegiado entendeu que se restou demonstrada mácula na motivação do despacho decisório que não homologou a compensação, a decisão deveria ser declarada nula. E, na medida em que a decisão é nula, caberia reconhecimento da homologação tácita das compensações vez que expirado o prazo previsto no artigo 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96. Transcrevo ementa do paradigma, na parte que interessa:

DESPACHO DECISÓRIO. MOTIVAÇÃO DEFEITUOSA. NULIDADE POR VÍCIO MATERIAL.

Demonstrada mácula na única motivação em que se alicerçou o despacho decisório que não homologou a compensação vislumbrada pelo sujeito passivo, deverá aludido despacho ser declarado nulo, por vício material.

(...)

COMPENSAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO NÃO HOMOLOGATÓRIO. NULIDADE. EXTINÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DECLARADOS POR HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Mantida a nulidade do despacho decisório que não homologou as compensações declaradas pelo sujeito passivo, subsiste o acórdão do colegiado de segundo grau segundo o qual deverá ser reconhecida a homologação tácita das compensações objeto do litígio, posto que expirado o prazo previsto no artigo 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96.

Como se pode observar, a situação processual é similar. Enquanto no paradigma entendeu-se que uma vez afastado o fundamento do despacho decisório a decisão seria nula, e por isso, por decurso de prazo, teria se consumado a homologação tácita das compensações, no recorrido, entendeu-se que, não obstante ter sido afastado o fundamento, caberia o retorno dos autos à unidade de origem para dar prosseguimento à análise do mérito, relativo à verificação de liquidez e certeza do direito creditório.

Assim sendo, voto no sentido de **conhecer** do recurso especial da Contribuinte.

Passo ao exame do mérito.

Trata-se de processo de reconhecimento de direito creditório no qual vem a Contribuinte pleitear o aproveitamento de crédito relativo a pagamento indevido/a maior de estimativa mensal para extinguir débito de IRPJ, por meio de compensação.

Sobre a compensação, predica o CTN:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Grifei)

O art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, tratou de dispor sobre os procedimentos para a compensação tributária.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

(...)

Nos presentes autos, os requisitos formais atinentes à compensação foram atendidos pela Contribuinte, e submetidos à apreciação da Administração Tributária.

Contudo, ao proceder com a verificação de liquidez e certeza, a unidade de origem (DERAT/Rio de Janeiro), por meio de despacho decisório, emitido na forma eletrônica, deparou-se com questão de ordem prejudicial que indeferiu a compensação:

Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado, foi constatada a improcedência do crédito informado no PER/DCOMP por tratar-se de pagamento a título de estimativa mensal de pessoa jurídica tributada pelo lucro real, caso em que o recolhimento somente pode ser utilizado na dedução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou CSLL do período.

Com base nas informações preenchidas pela Contribuinte na declaração de compensação, constatou-se que o crédito teria origem em pagamento indevido/a maior de **estimativa mensal** de CSLL. E, na época em que foi proferida a decisão, encontrava-se vigente orientação em atos normativos internos, de caráter vinculante ao órgão, no qual não seria possível o aproveitamento de créditos de estimativa mensal, vez que caberia aguardar o aperfeiçoamento do fato gerador do lucro real anual, em 31 de dezembro, para se apurar o saldo negativo, que seria passível de utilização como crédito. Assim, a compensação não foi homologada. E, como o enfrentamento da questão prejudicial foi suficiente para o indeferimento do pedido, não se passou à apreciação do mérito, ou seja, a verificação da liquidez e certeza do crédito, mediante apreciação de documentação contábil e fiscal para se constatar a efetiva existência do direito creditório.

Ocorre que, posteriormente, o entendimento de que crédito originário de estimativa mensal não poderia ser utilizado foi superado, sendo, inclusive, a matéria objeto da Súmula CARF nº 84:

É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa.

A decisão recorrida, por sua vez, ao apreciar o recurso voluntário da Contribuinte, aplicou o entendimento sumular, e afastou a restrição relativa à impossibilidade de aproveitamento de crédito de estimativa mensal. Contudo, como não havia sido efetuada a apreciação da liquidez e certeza do direito creditório, determinou o retorno dos autos à unidade de origem, para que fosse dado prosseguimento à análise de compensação pleiteada.

Entendo ter sido correto o procedimento adotado.

A apreciação de liquidez e certeza do direito creditório pode enfrentar várias etapas, a depender do caso. Podem ser colocadas, em caráter preliminar/prejudicial, várias questões de direito, como a do caso concreto (impossibilidade de crédito originário de estimativa mensal ser utilizado em compensação), que, caso sejam acatadas, **tornam prescindível** a análise das etapas subsequentes, relativas a questões de fato, como a apreciação de documentação contábil e fiscal para verificar a efetiva existência do direito creditório pleiteado.

Não há que se falar, portanto, em “nulidade” do despacho decisório. Pelo contrário, nos presentes autos, o despacho decisório cumpriu todos os requisitos formais, apresentou a motivação para o indeferimento de maneira clara e foi devidamente cientificado, tanto que permitiu à Contribuinte contestar com tempestividade e precisão o fundamento apresentado, sem nenhum cerceamento ao direito de defesa. Basta observar que nenhum dos vícios previstos no art. 59 do PAF se consumaram;

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

E, não havendo nulidade, não se aplica o afastamento do prazo previsto no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996. Continua válida a data de apreciação do despacho decisório, proferido dentro do prazo de cinco anos a partir da entrega da declaração de compensação, que o Fisco tinha para se manifestar.

Por sua vez, a decisão recorrida, ao superar questão prejudicial, de direito, entendeu que o prosseguimento da apreciação do direito creditório, para verificar sua liquidez e certeza, não seria de sua competência, mas sim da unidade de origem. Transcrevo excerto da decisão:

E isto porque, em verdade, o fato de o único fundamento da decisão ser a impossibilidade de aproveitamento de indébitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permitir concluir pela integridade da formação do crédito. A autoridade administrativa centrou sua decisão, exclusivamente, na possibilidade do pedido, e assim não analisou a efetiva existência do crédito. Superada esta questão, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Cumprir registrar, inclusive, que, enquanto a contribuinte 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-lhe ser facultada nova manifestação de inconformidade, possibilitando-lhe a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento. (Grifei)**

A parte em destaque é para registrar a preocupação da decisão recorrida em tutelar a supressão de instância. Isso porque, caso a decisão recorrida resolvesse, uma vez superada questão prejudicial, avançar no mérito e proceder com a análise do direito creditório, estaria suprimindo a oportunidade de a Contribuinte apresentar eventual defesa em instâncias anteriores que não efetuaram a apreciação meritória, que pode demandar apreciação de questões de ordem fática. Por isso, a decisão recorrida, acertadamente, determinou o retorno dos autos à unidade de origem, para que retomasse a apreciação do mérito do direito creditório pleiteado.

Enfim, vale transcrever a conclusão do Acórdão nº 9303-008.518, da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que reformou o paradigma¹ apresentado pela Contribuinte:

Dessarte, afasta homologação tácita e, para dar tratamento ao caso, afasto também a nulidade alegada no despacho decisório, reconhecendo a improcedência da fundamentação formal, devendo ser então complementada a análise do caso, com o enfrentamento do mérito do pedido.

Saliento que esse tratamento é necessário, para evitar supressões de instância e garantir o contraditório e a ampla defesa. Por analogia, registro que, em todos os casos nos quais são afastadas preliminares ou prejudiciais de mérito (tais como o decurso do prazo para o pedido de repetição de indébito) o processo tem sido devolvido à unidade de origem para apreciação do mérito do pedido.

Assim sendo, não há que se falar em nulidade do despacho decisório, e por consequência em decurso do prazo decadencial para a Administração Tributária apreciar a declaração de compensação. E, para tutelar a supressão de instância, uma vez superada questão prejudicial, cabe o retorno dos autos à unidade de origem para apreciação do mérito do direito creditório pleiteado, vez que não se resolve em questão de direito sumulada.

Diante do exposto, voto no sentido de **conhecer** e **negar provimento** ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

André Mendes de Moura

¹ Nos presentes autos, apesar de o paradigma ter sido reformado, foi em decisão proferida em momento posterior à interposição do recurso especial, razão pela qual não há óbice para que possa ser utilizado para demonstrar a divergência, nos termos do art. 67, § 15, Anexo II do RICARF (*Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente*).

Fl. 9 do Acórdão n.º 9101-004.309 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15374.966346/2009-48