



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16366.000082/2011-44
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.854 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2021
Recorrente ACUCAR E ALCOOL BANDEIRANTES S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/2005 a 31/12/2006

PAGAMENTOS VINCULADOS A CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXISTENTE.
DESVINCULAÇÃO EM DCTF. ARTIFÍCIO QUE NÃO GERA
PAGAMENTO INDEVIDO.

A posterior desvinculação de pagamento que extinguiu débito tributário e a reestruturação do crédito empregado, intentada mediante retificação de DCTF, não gera pagamento indevido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogerio Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iagaro Jung Martins, Jandir Jose Dalle Lucca, Mauritania Elvira de Sousa Mendonca (suplente convocado(a)) e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto em face de acórdão de primeira instância que julgou a Manifestação de Inconformidade Improcedente, cujo objeto era a reforma do despacho decisório, que não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Os fundamentos do despacho decisório e os argumentos da Impugnação estão resumidos no relatório do acórdão recorrido, em cuja ementa estão sumariadas as razões de decidir:

1. PAGAMENTOS VINCULADOS A CRÉDITO TRIBUTÁRIO EXISTENTE. DESVINCULAÇÃO EM DCTF. ARTIFÍCIO QUE NÃO GERA PAGAMENTO INDEVIDO.
2. A posterior desvinculação de pagamento que extinguiu débito tributário e a reestruturação do crédito empregado, intentada mediante retificação de DCTF, não gera pagamento indevido.

Cientificado da decisão de 1ª Instância, o Contribuinte interpôs Recurso Voluntário, no qual requer “Em face das razões invocadas, requer-se o acolhimento, *in totum*, deste Recurso, nulificando o Acórdão em tela, e, sem prejuízo, forte no § 3o, do art. 59, do Decreto 70.235/72, seja reconhecido o procedimento adotado pelo contribuinte, acatando, em todos os termos, o pleito compensatório estampado nos processos supra, para, alternativa e/ou sucessivamente, REFORMAR o aresto aqui hostilizado, como medida de melhor JUSTIÇA TRIBUTÁRIA!”.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço

Da Preliminar de preterimento de defesa

A recorrente requer que seja anulado o acórdão recorrido por preterimento de defesa, pois alega que foram afrontados O art. 10, III; art. 31 e art. 59, 11, todos do Decreto 70.235/72,, *in verbis*:

Com o fito de embaraçar o direito de ampla defesa, o aresto, em larga medida reproduzindo o despacho decisório, discorre sobre a forma de extinção do crédito tributário, sequer confrontando a origem do crédito pleiteado, tendo em vista o permissivo legal do art. 3o da MP 470/09, Portaria PGFN/RFB nº 9, de 30 de outubro de 2009, art. 89, § 8o, da Lei 8.212/91, Decreto-Lei n.º 2.287/86 (na redação da Lei 11.196/05) e, ainda, da Portaria Interministerial n.º 23, de 2 de Fevereiro de 2006.

Ocorre que, por força do arcabouço legal e normativo acima indicado, é defeso se utilizar de discricionariedade para denegar a faculdade que a LEI impôs, mormente o art. 11, da MP 470/09.

Diante da permissão legal conferida ao contribuinte, este poderá, dentro do prazo de homologação, retificar suas declarações fiscais e, desse modo, amoldá-las à benesse legal e, também com amparo no art. 74, da Lei 9.430/96, proceder as compensações do pagamento indevido efetivado, pois o débito a qual se vinculava não mais prevalece.

Outrossim, considerando a obscuridade fática criada pelo fisco, porquanto os preceitos legais invocados, bem assim o procedimento em si, não se correlacionam com a descrição inserta na decisão, malfez-se o inciso III, do art. 10, do Decreto 70.235/72 cujo caminho leva à inofismável NULIDADE da decisão.

Mutatis mutandis, este Egrégio CARF trilha a mesma senda:

Processo nº 13116.001614/200738

Recurso nº 518.048 Voluntário

Acórdão nº 340101.231 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 3 de fevereiro de 2011

Matéria COFINS - NÃO CUMULATIVIDADE - RESSARCIMENTO DE CRÉDITOS - DAFON - INSUMOS - COMPENSAÇÃO - NULIDADE DECISÃO DRJ

Recorrente MINERAÇÃO MARACÁ INDÚSTRIA E COMÉRCIO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2007

NULIDADE DA DECISÃO RECORRIDA. NÃO ENFRENTAMENTO DE TODAS AS MATÉRIAS SUBMETIDAS À APRECIACÃO

De se anular a decisão de Primeira Instância que deixa de tratar de razão de defesa trazido pela autuada em sede de Manifestação de Inconformidade. NO CASO, NÃO FORAM ANALISADOS OS ARGUMENTOS E COMPROVANTES DE QUE AS DIFERENÇAS APONTADAS PELO FISCO ENTRE OS CRÉDITOS INDICADOS NOS PER/DCOMP E NO DAON CONTERIAM ERROS E QUE NOVOS VALORES HAVIAM SIDO APURADOS, bem como, não foram analisados os argumentos e demonstrativos indicando a nova composição do ativo imobilizado, que ensejaria novos créditos a título de depreciação acelerada.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em anular a Decisão da DRJ.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenburg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Odassi Guerzoni Filho Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Gilson Macedo Rosenburg Filho, Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton César Cordeiro de Miranda.²

E ainda, o antigo Conselho de Contribuintes:

PROCESSO FISCAL – NULIDADE

É nulo o Auto de Infração que não descreve os fatos que fundamentam a exigência fiscal (art. 10, item III, do Decreto n.º 70.235/72); esse pressuposto à validade jurídica da denúncia fiscal não pode ser substituído pela expressão “omissão de receita apurada em Auto de Infração de IRPJ” ou semelhante. O Colegiado, entretanto, tem admitido que a determinação contida no mencionado item III do art. 10 do Decreto n.º 70.235/72, estará atendida quando a denúncia fiscal na descrição dos fatos faz menção ao Auto de Infração do IRPJ e **ANEXA CÓPIA DO MESMO. A inexistência dessa providência acarreta a nulidade do Auto de Infração, se**

na descrição dos fatos não estão atendidos os pressupostos do art. 10, item III, do Decreto 70.235/72. Lançamento que se anula “na initio”.³

Cabalmente afrontado O art. 10, III; art. 31 e art. 59, II, todos do Decreto 70.235/72, nulificando o aresto vergastado, consoante, ainda, as Súmulas 346 e 473, ambas do STF.

Em síntese, a recorrente requer a nulidade da decisão de 1ª Instância, pois entende que foram afrontados o art. 10, III; art. 31 e art. 59, II, todos do Decreto 70.235/72, transcritos a seguir:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

[...]

III - a descrição do fato;

[...]

*Art. 31. A decisão conterá relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, **bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993).*

[...]

Art. 59. São nulos:

[...]

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

Constata-se que a decisão de 1ª Instância foi proferida por autoridade competente e encontra-se devidamente fundamentada, conforme excertos transcritos a seguir:

Para compreendermos a gênese do direito creditório requerido pelo sujeito passivo, faz-se mister conhecer os fatos:

- a) O contribuinte é optante do Lucro Presumido e apurou débitos de IRPJ no 4º trimestre de 2005 e nos trimestres de 2006;*
- b) Esses débitos foram confessados nas DCTFs respectivas e o saldo devedor dividido em três quotas;*
- c) As DCTFs retificadoras, entregues antes da ciência do despacho decisório, portanto válidas, informavam que as quotas apuradas no trimestre anterior seriam compensadas com o direito creditório de Ressarcimento de IPI, conforme demonstrado na DCOMP 20060.75160.301109.1.3.01-4066;*

d) Em contrapartida, há cerca de 3 (três) anos antes da apresentação da DCTF retificadora, o contribuinte já havia efetuado os pagamentos das quotas e extinto os respectivos débitos tributários de IRPJ;

e) Nesse cenário, transmitiu os PERs ora analisados, requerendo a restituição do pagamento indevido daquelas quotas (a 3ª quota do 4º trimestre de 2005 e as 12 quotas de 2006).

Basicamente, o contribuinte pretendia modificar, em termo coloquial, a forma de quitação do débito tributário (do pagamento à compensação com créditos de IPI) e recuperar os valores recolhidos.

A rigor, para implementar tal desiderato, o contribuinte compensou débitos já extintos com créditos que ainda precisariam vencer o crivo da Administração Tributária a fim de certificar os atributos da certeza e liquidez, como requer o art. 170 do Código Tributário Nacional, ou contar com a inércia quinquenal da Fazenda Federal, na forma do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Entendo que tal pedido não seja admitido pela legislação tributária, além do que deixa de observar os efeitos inerentes ao ato jurídico do pagamento em sentido estrito.

Por ser espécie de obrigação jurídica, a obrigação tributária também encontra sua sistematização na Teoria Geral das Obrigações, valendo dispor acerca da natureza, elementos e dos efeitos do pagamento em sentido estrito, enquanto modalidade extintiva voluntária e direta das obrigações jurídicas.

Segundo a doutrina, pagamento em sentido estrito é ato jurídico consistente na prestação específica da conduta estipulada, no tempo e lugar previstos. No caso de obrigações jurídicas, o objeto da conduta se investe de conteúdo eminentemente econômico, a exemplo da obrigação tributária, que tem por objeto prestação pecuniária em dinheiro (art. 3º do CTN).

Dois são os elementos constituintes do ato de pagamento: um objetivo, a prestação de algo; outro subjetivo, o animus solvendi da obrigação assumida ou legal. Para sua caracterização, tais elementos devem ser aferidos no momento de realização do ato de pagar, não em outro momento, como o da apresentação da DCTF retificadora.

Consumado o ato de pagamento, nos termos previstos contratual ou legalmente, deflagram-se os efeitos que lhe são próprios, principais e secundários. Seu principal efeito é o de pôr termo a relação de débito e crédito, extinguindo ipso facto a obrigação jurídica. Exaurem-se, dessa forma, os efeitos do ato de pagamento, que, por essa razão, passa a estar inexoravelmente apresilhado ao débito da relação obrigacional.

Apenas na hipótese de o pagamento ter sido realizado a maior, é que o solvens poderá reclamar a devolução da quantia indevida (art. 165 do Código Tributário Nacional). Situação esta não verificada nos autos.

Adentrando à seara tributária, verifica-se que essa vinculação do pagamento ao débito fiscal ganha incisiva afirmação, já que se está no âmbito de uma obrigação ex lege. É que o pagamento antecipado no âmbito dos tributos submetidos ao lançamento por homologação tem a eficácia de extinguir o crédito tributário apurado pelo próprio contribuinte, sem qualquer participação inicial do credor nessa relação (Fazenda Pública), que, posteriormente, dentro do prazo de cinco anos contados do fato gerador, poderá levantar e lançar diferença de crédito tributário impago (arts 150 e 156 do CTN).

Ora, o próprio contribuinte apurou e declarou créditos tributários equivalentes aos recolhimentos efetuados, que foram integralmente utilizados na quitação dos débitos declarados em DCTF.

Num segundo momento, no entanto, o interessado deixa de retratar àquela realidade inicial, ao expor, em DCTF retificadora, uma nova estrutura do crédito vinculado ao débito fiscal, na qual passa a utilizar uma não discutida declaração de compensação, gerando, assim, um "excesso restituível". Não é demais lembrar que o ato de homologação fiscal tem por objeto o pagamento antecipado pelo contribuinte, e não as vinculações entre débito e crédito informadas na DCTF, de modo que o vínculo entre pagamento e débito fiscal não pode ser posteriormente desvirtuado pelo declarante. No entanto, para cobrir o exsurto saldo devedor, a ele vinculou um crédito de compensação. É a alquimia do indébito de pagamento. Tal prática põe à disposição do contribuinte o pagamento que já não mais lhe pertencia (amplificado pela Selic computada desde a data do pagamento) e atribui o Fisco Federal cominoração (só em DCTF) ou pedido de compensação (em PER/DCOMP) cronologicamente distanciado do débito compensado e, mais ainda, da gênese do alegado crédito.

De outra parte, o contribuinte poderia, sem se expor a igual situação de risco, ter utilizado o crédito que alega possuir com novos débitos, respeitando a vinculação do pagamento efetuado ao débito fiscal correspondente. Ao proceder da outra maneira, o manifestante atua de modo contraditório, externando uma intenção que, além de contrariar a legislação tributária, vulnera o princípio da boa-fé objetiva, na vertente no venire contra factum proprium.

Na prática, caso deferido tal absurdo, o contribuinte obteria numerário indevido, como visto, e descobriria débitos tributários extintos (art. 156, I, CTN) na esperança de que a compensação declarada fosse homologada expressa ou tacitamente. Na eventualidade de isto não ocorrer, ao Fisco Federal restaria o direito de cobrar aqueles débitos indevidamente compensados, sem a certeza do sucesso.

Se hipóteses iguais a essa fossem legais e legítimas, logo os contribuintes postulariam a devolução de tudo quanto fora pago dentro do interstício temporal de cinco anos e transmitiriam declarações de compensação para não manter descoberto o débito tributário. Imagine o caos!

O que extingue o débito tributário não é a informação prestada em DCTF (que é passível de manipulação por parte do contribuinte), mas o recolhimento

propriamente dito ou a homologação da compensação declarada. Se pago em duplicidade o mesmo débito, o indébito decorre do pagamento mais recente, não do anterior, ainda que o contribuinte retifique a DCTF para atrelar o segundo e, portanto, disponibilizar o primeiro. Em síntese, o segundo pagamento padece de falta de objeto ou finalidade, sendo este o fundamento do indébito.

Em outras palavras, pagamento de débito extinto é pagamento indevido. Da mesma maneira, compensação de débito extinto é compensação indevida, devendo, todavia, ser cancelada, pois apenas existe restituição de pagamento indevido.

Outrossim, no caso específico, o Parecer SEORT/DRF/LON nº 1242/2010 (Processo Administrativo nº 13909.000607/2009-54), que fundamentou o Despacho Decisório que considerou não declarada a DCOMP 20060.75160.301109.1.3.01-4066, é cristalino ao citar que:

16. Parte dos débitos informados como compensados com o suposto crédito tratado neste crédito já foram quitados mediante pagamento (fls 79 a 85) . Não se justifica a utilização de qualquer crédito tributário de titularidade do contribuinte, em Declaração de Compensação, para quitação de débitos já extintos, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional:

17. Desta forma, os pagamentos deverão ser alocados aos respectivos débitos, quando informados em Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), não havendo, para estes casos, nenhuma providência a ser tomada quanto à sua constituição ou cobrança.

Inconformado, o contribuinte manejou Recurso Hierárquico contrário a esta decisão, mas teve seu desejo frustrado com o Despacho Decisório nº 57 - SRRF09/Disit, de 1º de abril de 2013.

Ora, por qualquer ângulo que se enxergue, o contribuinte não goza direito aos créditos de pagamento indevido formulados nos 13 (treze) PERs discutidos.

Tampouco a decisão de base deve ser declarada nula, pois, mesmo que sintética, esta expõe o objeto do processo e sua fundamentação legal e fática. A objetividade não deve constituir defeito do ato administrativo, e sim virtude, por retratar eficientemente o motivo de ter indeferido o pleito e assim respeitado o art. 10 do Decreto nº 70.235/1972. Vide a seguir:

7. O fato do contribuinte eventualmente apurar pretensão direito creditórios dias, meses ou até anos após a extinção de débitos por pagamento não o autoriza a pretender quitar novamente estes mesmos débitos por compensação, como se devidos fossem. Os pagamentos efetuados não se tornam, de um momento para o outro, indevidos, uma vez que subsistem os débitos por estes extintos.

Nesses termos, rejeito a arguição de nulidade e indefiro os pedidos de restituição em testilha.

Ante o exposto, rejeita-se todas as alegações da recorrente quanto ao cerceamento de defesa pois, entende-se que não foram afrontados o art. 10, III; art. 31 e art. 59, II, todos do Decreto 70.235/72.

Do Mérito**Da procedimento adotado pelo contribuinte**

A Recorrente alega que cumpriu integralmente os ditames da legislação vigente, vale dizer: Portaria PGFN/RFB nº 9, de 30 de outubro de 2009 e a Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009, *in verbis*:

Referidos dispositivos facultam expressamente a possibilidade de pagamento e/ou compensação dos débitos oriundos de compensação com créditos indevidos de IPI, inclusive a multa e os juros, utilizando-se de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL próprios, desde que declarados a Receita Federal do Brasil e protocolizados até a data estipulada pela aludida/ MP 470, ou seja, 30.11.2009 (art. 3º, caput).

Tudo respeitado pelo Contribuinte!

Nada obstante, o agente fiscal que apreciou o processo em voga, deixou de analisar, detidamente, a legislação correlata, repise-se, Portaria PGFN/RFB nº 9, de 30 de outubro de 2009 e a Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009, de clareza solar e assim redigidas, nos termos que aqui interessam (grifou-se):

Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009

*Art. 3º Poderão ser pagos ou parcelados, até 30 de novembro de 2009, os débitos decorrentes do **APROVEITAMENTO INDEVIDO** do incentivo fiscal setorial instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 5 de março de 1969, e os oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não tributados - NT,*

§ 1º Os débitos de que trata o caput deste artigo poderão ser pagos ou parcelados em até doze prestações mensais com redução de cem por cento das multas de mora e de ofício, de noventa por cento das multas isoladas, de noventa por cento dos juros de mora e de cem por cento do valor do encargo legal.

§ 2º As pessoas jurídicas que optarem pelo pagamento ou parcelamento nos termos deste artigo poderão liquidar os valores correspondentes aos débitos, inclusive multas e juros, com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido próprios, passíveis de compensação, na forma da legislação vigente, relativos aos períodos de apuração encerrados até a publicação desta Medida Provisória, devidamente declarados à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

§ 3º Na hipótese do § 2º deste artigo, o valor a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa das alíquotas de vinte e cinco por cento e nove por cento, respectivamente.

§ 4º A opção pela extinção do crédito tributário na forma deste artigo não exclui a possibilidade de adesão ao parcelamento previsto na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

Portaria PGFN/RFB n.º 9, de 30 de outubro de 2009

Dos Débitos Objeto de Parcelamento ou Pagamento

*Art. 1º Os débitos decorrentes do **APROVEITAMENTO INDEVIDO** do incentivo fiscal setorial instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 5 de março de 1969, e os decorrentes do aproveitamento indevido de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (TIPI), aprovada pelo Decreto n.º 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não tributados (NT), junto à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) ou à Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), vencidos até a data da publicação da Medida Provisória n.º 470, de 13 de outubro de 2009, poderão ser excepcionalmente pagos ou parcelados, no âmbito de cada um dos órgãos, até 30 de novembro de 2009, na forma e condições previstas nesta Portaria.*

§ 1º Para os fins do disposto no caput, poderão ser pagos ou parcelados os débitos consolidados por pessoa jurídica, constituídos ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União (DAU), mesmo que em fase de execução fiscal já ajuizada, considerados isoladamente:

I - os débitos no âmbito da PGFN; e

§ 1º Para os fins do disposto no caput, poderão ser pagos ou parcelados os débitos consolidados por pessoa jurídica, constituídos ou não, com exigibilidade suspensa ou não, inscritos ou não em Dívida Ativa da União (DAU), mesmo que em fase de execução fiscal já ajuizada, considerados isoladamente:

I - os débitos no âmbito da PGFN; e

II - os débitos no âmbito da RFB.

§ 2º A opção pela extinção de débitos na forma deste artigo não exclui a possibilidade de adesão aos parcelamentos de que trata a Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009.

Da Liquidação de Débitos com Créditos Decorrentes de Prejuízo Fiscal e Base de Cálculo Negativa de CSLL

ART. 11. A PESSOA JURÍDICA QUE OPTAR PELO PAGAMENTO À VISTA OU PELO PARCELAMENTO DE QUE TRATA DESTA PORTARIA PODERÁ LIQUIDAR OS VALORES CORRESPONDENTES AOS DÉBITOS, INCLUSIVE MULTAS E JUROS, COM A UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DECORRENTES DE PREJUÍZO FISCAL E DE BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL PRÓPRIOS, PASSÍVEIS DE COMPENSAÇÃO, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO VIGENTE, RELATIVOS AOS PERÍODOS DE APURAÇÃO ENCERRADOS ATÉ 30 DE SETEMBRO DE 2009 E DEVIDAMENTE DECLARADOS ATÉ 30 DE NOVEMBRO DE 2009, NOS TERMOS DOS §§ 3º E 4º DESTA ARTIGO.

§ 1º O valor do crédito a ser utilizado será determinado mediante a aplicação sobre o montante do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL das alíquotas de 25% (vinte e cinco por cento) e de 9% (nove por cento), respectivamente.

§ 2º Para os fins de utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL nos termos desta Portaria, não se aplica o limite de 30% (trinta por cento) do lucro líquido ajustado, previsto no art. 42 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e no art. 15 da Lei n.º 9.065, de 20 de junho de 1995.

§ 3º NO MOMENTO DO REQUERIMENTO DE ADESÃO AO PAGAMENTO À VISTA OU AO PARCELAMENTO, A PESSOA JURÍDICA DEVERÁ DECLARAR, POR MEIO DE SOLICITAÇÃO EXPRESSA E IRRETRATÁVEL, OS MONTANTES DE PREJUÍZO FISCAL E DA BASE DE CÁLCULO NEGATIVA DA CSLL A SEREM UTILIZADOS NA AMORTIZAÇÃO DOS DÉBITOS DE QUE TRATA ESTA PORTARIA, DEVENDO INDICAR, PARA CADA ÓRGÃO, O RESPECTIVO CRÉDITO A SER UTILIZADO, NA FORMA DO ANEXO IV.

§ 4º Os valores informados para liquidação de débitos somente serão confirmados, para fins de amortização da dívida, após a aferição da existência de montantes acumulados de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, não utilizados na compensação com a base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da CSLL, suficientes para atender à totalidade da solicitação efetuada.

§ 5º Os montantes de que trata o § 4º não poderão ser utilizados, sob qualquer forma ou a qualquer tempo, na compensação com a base de cálculo do IRPJ ou da CSLL ou com outras modalidades de parcelamento

previstas na Lei n.º 11.941, de 2009, e deverão ser baixados na escrituração fiscal.

§ 6º Na hipótese de constatação de irregularidade quanto aos montantes declarados de prejuízo fiscal ou de base de cálculo negativa da CSLL que implique redução, total ou parcial, dos valores utilizados, serão recalculados e cobrados os débitos indevidamente liquidados, com o restabelecimento dos acréscimos legais devidos na data da ocorrência do fato gerador.

§ 7º O disposto no § 6º não exclui a responsabilidade da pessoa jurídica relativamente aos tributos devidos, inclusive quanto às sanções e demais acréscimos aplicáveis, em decorrência da constatação de irregularidade.

Cotejando a documentação entregue à Autarquia com a legislação acima transcrita, evidencia-se o rigoroso cumprimento, pelo contribuinte, das condições legais aptas a extinguir o crédito de IPI através da compensação com seus os prejuízos fiscais, quitando os débitos declarados no multicitado processo.

Ora, a teleologia, a finalidade, o escopo, a mens legis do art. 3º da MP 470/09 é a faculdade do contribuinte quitar seus débitos decorrentes do aproveitamento INDEVIDO do incentivo fiscal setorial instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei n.º 491, de 5 de março de 1969, e os oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto nº 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não tributados - NT!

Assim, as digressões fiscais caem por terra, pois é evidente que os créditos acima indicados foram considerados INDEVIDOS, todavia se oportunizou, LEGALMENTE, faculdade para o contribuinte pagar e/ou parcelar ditas compensações!

De outro giro, diante da permissão legal conferida ao contribuinte, este poderá, dentro do prazo de homologação, retificar suas declarações fiscais e, dessarte, amoldá-las à benesse legal e, também com amparo no art. 74, da Lei 9.430/96, proceder as compensações do pagamento indevido efetivado, pois o débito a qual se vinculava não mais prevalece.

Considerando que o débito a qual o pagamento anterior estava vinculado restar extinto pela compensação com o prejuízo fiscal oriundo da MP 470/09, DÉBITO ALGUM PERMANECE, EXSURGINDO, POIS, O PAGAMENTO INDEVIDO A SER COMPENSADO COM OS DÉBITOS DE IRPJ DO CONTRIBUINTE.

É essa a interpretação do art. 156 do CTN, pois o Contribuinte, através de COMPENSAÇÃO POSTERIOR, extinguiu os DÉBITOS PAGOS ANTERIORMENTE, por força da retificação de suas declarações fiscais, tudo amparado pela Portaria PGFN/RFB nº 9, de 30 de outubro de 2009 e a Medida Provisória nº 470, de 13 de outubro de 2009, bem assim no art. 74, da Lei 9.430/96, sem olvidar do art. 89, § 8º, da Lei 8.212/91, Decreto-Lei nº 2.287/86 (na redação da Lei 11.196/05) e, ainda, da Portaria Interministerial nº 23, de 2 de Fevereiro de 2006.

O despacho decisório, forçosamente, impõe absurda negativa do pleito compensatório realizado pelo contribuinte ao arrepio da legislação e normatização que regula o tema, malferindo o princípio da estrita legalidade (art. 37, da Carta Magna e art. 2º da Lei 9.784/99).

Deveras.

Conclusivamente, o acórdão em tela possui o intuito deliberado de negar o pleito do contribuinte, porquanto sequer respeita a própria normatização

infralegal desta Autarquia, máxime a Portaria PGFN/RFB nº 9/2009, a MP nº 470/2009 e a IN 900/08, vulnerando, ainda, o art. 37, da Carta Magna e o art. 2º da mencionada Lei 9.784/99.

Entende-se que os referidos tributos encontravam-se extintos pelo pagamento, nos termos do Art. 156 do CTN, portanto não há a possibilidade de torná-los indébitos, pois foram devidos. Adota-se nesse caso os fundamentos trazidos no acórdão de impugnação:

Para compreendermos a gênese do direito creditório requerido pelo sujeito passivo, faz-se mister conhecer os fatos:

- a) O contribuinte é optante do Lucro Presumido e apurou débitos de IRPJ no 4º trimestre de 2005 e nos trimestres de 2006;*
- b) Esses débitos foram confessados nas DCTFs respectivas e o saldo devedor dividido em três quotas;*
- c) As DCTFs retificadoras, entregues antes da ciência do despacho decisório, portanto válidas, informavam que as quotas apuradas no trimestre anterior seriam compensadas com o direito creditório de Ressarcimento de IPI, conforme demonstrado na DCOMP 20060.75160.301109.1.3.01-4066;*
- d) Em contrapartida, há cerca de 3 (três) anos antes da apresentação da DCTF retificadora, o contribuinte já havia efetuado os pagamentos das quotas e extinto os respectivos débitos tributários de IRPJ;*
- e) Nesse cenário, transmitiu os PERs ora analisados, requerendo a restituição do pagamento indevido daquelas quotas (a 3ª quota do 4º trimestre de 2005 e as 12 quotas de 2006).*

Basicamente, o contribuinte pretendia modificar, em termo coloquial, a forma de quitação do débito tributário (do pagamento à compensação com créditos de IPI) e recuperar os valores recolhidos.

A rigor, para implementar tal desiderato, o contribuinte compensou débitos já extintos com créditos que ainda precisariam vencer o crivo da Administração Tributária a fim de certificar os atributos da certeza e liquidez, como requer o art. 170 do Código Tributário Nacional, ou contar com a inércia quinquenal da Fazenda Federal, na forma do § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

Entendo que tal pedido não seja admitido pela legislação tributária, além do que deixa de observar os efeitos inerentes ao ato jurídico do pagamento em sentido estrito.

*Por ser espécie de obrigação jurídica, a obrigação tributária também encontra sua sistematização na Teoria Geral das Obrigações, valendo dispor acerca da natureza, elementos e dos efeitos do **pagamento em sentido estrito, enquanto modalidade extintiva voluntária e direta das obrigações jurídicas.***

Segundo a doutrina, pagamento em sentido estrito é ato jurídico consistente na prestação específica da conduta estipulada, no tempo e lugar previstos. No caso de obrigações jurídicas, o objeto da conduta se investe de conteúdo eminentemente econômico, a exemplo da obrigação tributária, que tem por objeto prestação pecuniária em dinheiro (art. 3º do CTN).

Dois são os elementos constituintes do ato de pagamento: um objetivo, a prestação de algo; outro subjetivo, o animus solvendi da obrigação assumida ou legal. Para sua caracterização, tais elementos devem ser aferidos no momento de realização do ato de pagar, não em outro momento, como o da apresentação da DCTF retificadora.

Consumado o ato de pagamento, nos termos previstos contratual ou legalmente, deflagram-se os efeitos que lhe são próprios, principais e secundários. Seu principal efeito é o de pôr termo a relação de débito e crédito, extinguindo ipso facto a obrigação jurídica. Exaurem-se, dessa forma, os efeitos do ato de pagamento, que, por essa razão, passa a estar inexoravelmente apresilhado ao débito da relação obrigacional.

Apenas na hipótese de o pagamento ter sido realizado a maior, é que o solvens poderá reclamar a devolução da quantia indevida (art. 165 do Código Tributário Nacional). Situação esta não verificada nos autos.

Adentrando à seara tributária, verifica-se que essa vinculação do pagamento ao débito fiscal ganha incisiva afirmação, já que se está no âmbito de uma obrigação ex lege. É que o pagamento antecipado no âmbito dos tributos submetidos ao lançamento por homologação tem a eficácia de extinguir o crédito tributário apurado pelo próprio contribuinte, sem qualquer participação inicial do credor nessa relação (Fazenda Pública), que, posteriormente, dentro do prazo de cinco anos contados do fato gerador, poderá levantar e lançar diferença de crédito tributário impago (arts 150 e 156 do CTN).

Ora, o próprio contribuinte apurou e declarou créditos tributários equivalentes aos recolhimentos efetuados, que foram integralmente utilizados na quitação dos débitos declarados em DCTF.

Num segundo momento, no entanto, o interessado deixa de retratar àquela realidade inicial, ao expor, em DCTF retificadora, uma nova estrutura do crédito vinculado ao débito fiscal, na qual passa a utilizar uma não discutida declaração de compensação, gerando, assim, um "excesso restituível". Não é demais lembrar que o ato de homologação fiscal tem por objeto o pagamento antecipado pelo contribuinte, e não as vinculações entre débito e crédito informadas na DCTF, de modo que o vínculo entre pagamento e débito fiscal não pode ser posteriormente desvirtuado pelo declarante. No entanto, para cobrir o exsurgido saldo devedor, a ele vinculou um crédito de compensação. É a alquimia do indébito de pagamento. Tal prática põe à disposição do contribuinte o pagamento que já não mais lhe pertencia (amplificado pela Selic computada desde a data do pagamento) e atribula o Fisco Federal com informação (só em DCTF) ou pedido

de compensação (em PER/DCOMP) cronologicamente distanciado do débito compensado e, mais ainda, da gênese do alegado crédito.

De outra parte, o contribuinte poderia, sem se expor a igual situação de risco, ter utilizado o crédito que alega possuir com novos débitos, respeitando a vinculação do pagamento efetuado ao débito fiscal correspondente. Ao proceder da outra maneira, o manifestante atua de modo contraditório, externando uma intenção que, além de contrariar a legislação tributária, vulnera o princípio da boa-fé objetiva, na vertente no venire contra factum proprium.

Na prática, caso deferido tal absurdo, o contribuinte obteria numerário indevido, como visto, e descobriria débitos tributários extintos (art. 156, I, CTN) na esperança de que a compensação declarada fosse homologada expressa ou tacitamente. Na eventualidade de isto não ocorrer, ao Fisco Federal restaria o direito de cobrar aqueles débitos indevidamente compensados, sem a certeza do sucesso.

Se hipóteses iguais a essa fossem legais e legítimas, logo os contribuintes postulariam a devolução de tudo quanto fora pago dentro do interstício temporal de cinco anos e transmitiriam declarações de compensação para não manter descoberto o débito tributário. Imagine o caos!

O que extingue o débito tributário não é a informação prestada em DCTF (que é passível de manipulação por parte do contribuinte), mas o recolhimento propriamente dito ou a homologação da compensação declarada. Se pago em duplicidade o mesmo débito, o indébito decorre do pagamento mais recente, não do anterior, ainda que o contribuinte retifique a DCTF para atrelar o segundo e, portanto, disponibilizar o primeiro. Em síntese, o segundo pagamento padece de falta de objeto ou finalidade, sendo este o fundamento do indébito.

Em outras palavras, pagamento de débito extinto é pagamento indevido. Da mesma maneira, compensação de débito extinto é compensação indevida, devendo, todavia, ser cancelada, pois apenas existe restituição de pagamento indevido.

Outrossim, no caso específico, o Parecer SEORT/DRF/LON nº 1242/2010 (Processo Administrativo nº 13909.000607/2009-54), que fundamentou o Despacho Decisório que considerou não declarada a DCOMP 20060.75160.301109.1.3.01-4066, é cristalino ao citar que:

16. Parte dos débitos informados como compensados com o suposto crédito tratado neste crédito já foram quitados mediante pagamento (fls 79 a 85) . Não se justifica a utilização de qualquer crédito tributário de titularidade do contribuinte, em Declaração de Compensação, para quitação de débitos já extintos, nos termos do art. 156 do Código Tributário Nacional:

17. Desta forma, os pagamentos deverão ser alocados aos respectivos débitos, quando informados em Declaração de Créditos e Débitos Tributários Federais (DCTF), não havendo, para estes casos, nenhuma providência a ser tomada quanto à sua constituição ou cobrança.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário,

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias