



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16682.900246/2015-86
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-003.709 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 05 de julho de 2023
Recorrente NEOENERGIA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

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.

DECADÊNCIA. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

Após transcorrido o prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, assim como o prazo para homologação de compensação de que trata o art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996 (homologação tácita), há apenas a impossibilidade de lançamento de diferenças do imposto devido. Tal vedação não se aplica à compensação de débitos próprios vincendos que tenha sido homologada tacitamente, quando ainda não se tenha operado a decadência para o lançamento do crédito tributário. Todavia, pode a Administração Tributária, dentro do lapso de que esta dispõe (art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996), não homologar a compensação declarada em momento posterior, em que se utilizem créditos de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, inclusive os oriundos de estimativas quitadas por meio de Dcomps homologadas tacitamente, se verificada a inexistência de liquidez e certeza desses créditos.

PRESCRIÇÃO. MATÉRIA DE ORDEM PÚBLICA.

O processo administrativo fiscal que se encontra em curso contemplando débitos com exigibilidade suspensa desde a instauração regular da fase litigiosa no procedimento está com o prazo de prescrição interrompido.

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 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 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 23508.18741.031110.13.03-8174 em 03.11.2010, e-fls. 162-167, utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$173.523,88 do ano-calendário de 2007, apurado pelo regime de lucro real para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 154-161:

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 [...]	ESTIM. COMP. SNPA [...]	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP [...]	173.523,88 [...]	173.523,88
CONFIRMADAS [...]	144.782,78 [...]	144.782,78

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 173.523,88

Valor na DIPJ: R\$ 173.523,88

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 173.523,88

CSLL devida: R\$ 0,00

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (CSLL devida) 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\$ 144.782,78

O crédito reconhecido foi insuficiente 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 (CTN). Inciso II do parágrafo 1º do art. 6º e art. 28 da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN RFB n.º 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB n.º 1.300, de 2012.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 4ª Turma DRJ/BHE/MG n.º 02-86.324, de 28.05.2018, e-fls. 176-182:

Acordam os membros da 4ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

Recurso Voluntário

Notificada em 08.06.2018, e-fl. 215, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 09.07.2018, e-fls. 218 e 227-249, 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:

III. DAS PRELIMINARES.

III.1. DA NECESSÁRIA OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL EM SEDE DE PROCESSO ADMINISTRATIVO.

É consabido que o processo, como um todo, tem por objetivo a busca pela solução adequada aos conflitos de interesse, se utilizando, o Estado-juiz, dos mecanismos trazidos pelas partes para chegar à solução da lide.

Nesses termos, denota-se a aplicação do princípio da verdade formal, ou seja, aquela proveniente simplesmente dos dados trazidos ao processo pelas partes, ou nos dizeres de James Marins¹, “a convicção do Juiz advém unicamente do conjunto de elementos produzidos pelas partes em rígido sistema de preclusão”.

Perceba-se que tal princípio é integralmente aplicado no Processo Judicial Civil brasileiro, ante a inércia que deve permear o exercício da atividade do magistrado, só podendo agir por provocação.

Ocorre que, tanto no Procedimento, quanto no Processo Administrativo-Fiscal, é a verdade material que deve ser alcançada, na exata medida em que os atos praticados pelo Fisco não se submetem ao princípio dispositivo, podendo, e até devendo, que sejam praticados de ofício, evitando-se lançamento tributário incorreto, ou mesmo decisões administrativas sem embasamento a conteúdo. [...]

E isso, inclusive, tomando como baliza a Lei Geral do Processo Administrativo Federal (Art. 3º, III, da Lei n.º 9.784/1999) “[...] de modo categórico, assegura ao

administrado o direito de ‘formular alegações e apresentar documentos antes da decisão’, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente”. [...]

Essa breve digressão é necessária para que se esclareça a imprescindibilidade do recebimento deste Recurso, vez que são carreados com os documentos essenciais ao correito andamento e análise da lide.

E por meio de tais documentos, à empresa é possibilitado o direito à comprovação integral do crédito discutido nos presentes autos, razão pela qual é imprescindível que seja devidamente analisado.

Dessa forma, com vistas à correta delimitação do lançamento tributário, é imperioso que seja admitido o processamento deste arzoado, o qual se encontra fundamentado em documentação hábil à completa comprovação do direito do contribuinte, nos termos do que será exposto no tópico subsequente.

III.2. DA NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO Nº DEMAC Nº 098638656 POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA, EM RAZÃO DA COMPLETA AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO.

Visando a salvaguarda do princípio constitucional do devido processo legal, com seus consectários do contraditório e da ampla defesa, a legislação enumera uma série de requisitos mínimos essenciais a quaisquer tipos de processos administrativos. [...]

E no que diz respeito ao Processo Administrativo Fiscal, o Decreto nº 70.235/1972, precipuamente em seu art. 59, preceitua que semelhantes falhas, ligadas à afronta ao direito de defesa, devem ser declaradas nulas. [...]

Nessa senda, no que diz respeito à afronta ao contraditório e à ampla defesa, denota-se que devem ser dados elementos suficientes para a compreensão do desenvolvimento do labor fazendário, com a demonstração do conjunto fático-probatório que deu ensejo à autuação.

Explica-se. No caso em tela, ao não ser reconhecido o direito de crédito para utilização em procedimento de restituição, o ilustre auditor-fiscal simplesmente não deixa claras as suas razões para o indeferimento do pedido formalizado pela PERDCOMP, não apresentando seus fundamentos à negativa do pleito do contribuinte. [...]

Ora, se não há fundamentação quanto à gênese do indeferimento do pedido, o nobre auditor acabou por sobrepujar o direito de defesa do contribuinte, que não sabe como a entidade fiscalizadora foi capaz de formar seu entendimento.

Ademais, nota-se, da leitura dos dispositivos legais alhures trazidos à lume, que a descrição dos fundamentação deve ser realizada de maneira minuciosa, acompanhada da documentação que lhe deu ensejo. [...]

Desta feita, a motivação, porquanto catalogada como princípio, exerce papel preponderante no Direito Administrativo Brasileiro. Reflete valores vigentes na ordem jurídica, e possui alta carga normativa, de modo que seu cumprimento é vinculante e obrigatório. [...]

Portanto, o dever de motivação se trata de instrumento inegavelmente valorativo e seu descumprimento acarreta ofensa ao sistema jurídico como um todo, eis que seus reflexos se irradiam por todo o ordenamento. Deste modo, quando o administrador público expede, por exemplo, uma decisão administrativa e ao fazê-lo se esquiva da obrigatoriedade de motivar as razões que o animaram, comete ato flagrantemente atentatório a todo o ordenamento normativo.

É que a motivação interage com as garantias do contraditório e da ampla defesa, pois é condição para que se realize a impugnação, por parte dos administrados, aos argumentos aduzidos pelo agente administrativo e bem assim se apresenta como pressuposto garantidor da fiscalização das atividades públicas pela coletividade.

O controle da atividade administrativa, ao seu turno, pode ser considerado finalidade essencial do dever de motivação. Todos os instrumentos postos à disposição da sociedade a fim de inspecionar a Administração Pública se não depende diretamente são facilitados pela fundamentação.

Ademais, a motivação proporciona o diálogo entre governantes e governados, o que de certo modo compele a Administração a ponderar as razões contrapostas pelas partes interessadas. Além de que a motivação atesta a imparcialidade e moralidade do administrador.

Diante disso, a decisão em questão deve ser anulada, por cerceamento do direito de defesa e por ofensa aos dispositivos legais da Lei n.º 9.784/1999 e do Decreto n.º 70.235/1972 que exigem uma motivação e fundamentação clara, precisa e detalhada dos atos que importem em sanção ao contribuinte ou indeferimento dos seus pleitos. Veja-se.

O indeferimento do pedido de restituição sem justificativa clara e precisa implica nítido cerceamento de defesa, incursionando a decisão em comento em vício insanável, que a macula de nulidade absoluta, por violar os princípios constitucionais garantidos pelos incisos LIV e LV do artigo 5º da Constituição Federal.

É que, justamente para concretizar os ditames constitucionais acima expostos, referentes à ampla defesa e ao devido processo legal, que a legislação fiscal estabelece uma série de procedimentos e formas a serem necessariamente observadas pela Administração Pública quando da prática dos seus atos, sob pena de estes serem reputados nulos, em função da indevida restrição àqueles princípios constitucionais.

Por essa razão, todo e qualquer ato administrativo possui forma e conteúdo previamente definidos em lei. Por conseguinte, sua expedição está subordinada a exigências legais cuja ausência ou descumprimento implicam indubitável ofensa aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

Assim, faltam ao refutado Despacho Decisório requisitos essenciais, visando a permitir a correta identificação, por parte do autuado do exato objeto da glosa, com todas as suas partes constitutivas, com os respectivos fundamentos legais, de modo que possa garantir, amplamente, a via de defesa, nos termos do devido processo legal.

Sendo assim, o corolário da ampla defesa e do devido processo legal estão sendo corrompidos, cerceando-se o direito de oposição da Requerente, em face da evidente insuficiência e falta de clareza na motivação do lançamento.

No Direito Administrativo, em que se soergue sobranceiro o princípio da legalidade, é requisito formal de validade dos atos administrativos a motivação, ou seja: a correta, clara e completa descrição, por escrito, dos pressupostos de fato (motivos) que ensejaram a prática do ato, bem como da regra de direito que a habilita.

Sendo assim, ato imotivado ou sem motivação clara e explícita em seu todo é ato absolutamente nulo; incapaz, portanto, de irradiar efeitos jurídicos. [...]

A exigência de motivação dos atos administrativos, mormente daqueles que aplicam penalidades, tem como escopo possibilitar a aplicação dos princípios constitucionais do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório. [...]

Sem dúvida, há casos em que o Direito dispensa particular atenção e relevância à forma como são praticados determinados atos, isso tanto na esfera administrativa

quanto na judicial. Se, de um lado, há casos nos quais a forma apenas serve à exteriorização do ato, outros há em que ela é indispensável para que este tenha vida, diferindo fundamentalmente o papel que desempenha em uma ou outra dessas situações.

Nos casos em que a forma serve à mera exteriorização do ato, este é válido independentemente das diversas feições que possa ou venha a assumir.

Já nas hipóteses em que a lei, a fim de concretizar os ditames constitucionais, estabelece determinada forma e conteúdo indispensáveis à validade do ato, eventuais descumprimentos nesse sentido acarretarão inevitavelmente a nulidade ou anulabilidade deste, em função da ofensa aos preceitos constitucionais correspondentes.

Na segunda hipótese acima explicitada, enquadram-se, por sua vez, os casos em que a forma e o conteúdo de determinado ato são prescritos pela legislação como meios indispensáveis à concretização das garantias individuais constitucionalmente outorgadas aos contribuintes. Este, por sua vez, é o caso dos autos, pois, sem uma motivação clara, explícita e detalhada das razões que teriam fundamentado a decisão, é impossível à Requerente exercer adequadamente seu direito de defesa.

Desta feita, dúvidas não restam quanto à nulidade da decisão objeto da presente Manifestação de Inconformidade, eis que deficientemente motivada.

IV. DO MÉRITO.

IV.1 DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE FISCALIZAR CRÉDITOS APURADOS RELATIVAMENTE AO ANO-CALENDÁRIO DE 2007. DA IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DOS MESMOS PELA RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

A despeito das preliminares anteriormente suscitadas, cumpre-nos ressaltar mácula que enseja o reconhecimento da impossibilidade da atuação da Receita Federal no que tange à apuração de créditos relativos a saldo negativo de CSLL referente ao ano-calendário de 2007.

Conforme inicialmente dito, trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada em face de despacho decisório que não confirmou a DCOMP n.º 25533.74124.261207.1.3.02-1004.

Esta, por sua vez, visava ao pagamento de créditos de IOF, competência de 2010, com saldo negativo de CSLL relativo ao mês de novembro de 2007.

Em que pese a decisão ora recorrida considerar pela não existência de crédito a compensar, este entendimento não deve prosperar, posto que decaiu o direito da Receita Federal homologar a existência do apontado crédito.

De acordo com o artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, que visa verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Embora o lançamento seja ato privativo de autoridade administrativa, as normas que regem o lançamento por homologação atribuem ao sujeito passivo o dever de realizar os atos materiais relativos à apuração e ao recolhimento do tributo devido, independentemente de prévia manifestação por parte da Administração Tributária, que dispõe de um prazo de cinco anos para posterior homologação da atividade exercida pelo contribuinte.

Na atividade de homologação, o Fisco deverá revisar os elementos fáticos e os critérios jurídicos utilizados pelo contribuinte na apuração do crédito tributário.

Para tanto, dispõe o art. 150, § 4º do CTN: [...].

Conforme transcrito acima, o CTN estabelece que a autoridade administrativa dispõe de cinco anos contados a partir do respectivo fato gerador para homologar, expressa ou tacitamente, a atividade exercida pelo contribuinte.

Neste prazo de cinco anos, caso discorde dos atos materiais realizados pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, o Fisco procederá ao lançamento de ofício, na forma prevista pelo artigo 149, inciso V, do CTN.

Findo este prazo sem manifestação expressa por parte do Fisco, considera-se tacitamente homologada a atividade exercida pelo contribuinte, com a consequente extinção do direito de a autoridade administrativa, recusando a homologação, efetuar o lançamento de ofício.

Com efeito, a homologação consiste na aprovação dada pela autoridade administrativa aos atos praticados pelos contribuintes no âmbito do lançamento por homologação, para que produzam os efeitos jurídicos que lhes são próprios.

Assim, em sua acepção técnica, a atividade de homologação consiste na confirmação, pela autoridade competente, dos atos materiais praticados pelo contribuinte no âmbito do lançamento por homologação, em substituição à autoridade fiscal.

À luz deste raciocínio, percebe-se que o objeto da homologação não pode ser somente o recolhimento do tributo feito pelo contribuinte, uma vez que o pagamento constitui simples modalidade de extinção do crédito tributário, atividade esta que sempre esteve sob a responsabilidade do contribuinte, e que não se confunde com a realização do lançamento.

Conforme se infere da simples leitura do artigo 150 do CTN, no âmbito do lançamento por homologação, o contribuinte, fazendo as vezes da autoridade administrativa, efetua a apuração do tributo devido e realiza a sua declaração formal ao Fisco, "antecipando" o pagamento do tributo devido.

Assim, é evidente que os efeitos do ato de homologação praticado pela autoridade administrativa recaem sobre todo o procedimento de apuração do crédito tributário realizado pelo contribuinte, e não apenas sobre o pagamento.

Logo, o ato administrativo de homologação atinge não apenas o pagamento realizado pelo contribuinte, mas também a própria apuração do respectivo crédito tributário. [...]

Aplicando o entendimento acima ao processo de compensação, percebe-se que, embora Administração Tributária tenha o dever de verificar a liquidez e a certeza do crédito pleiteado pelo contribuinte em sua Declaração de Compensação, o Fisco não dispõe de prazo ilimitado para retroceder no tempo e revisar a apuração do crédito pleiteado pelo contribuinte.

Ao contrário, o procedimento de revisão da apuração feita pelo contribuinte somente poderá ser feito dentro do prazo de 5 (cinco) anos de que dispõe a autoridade administrativa para efetuar a constituição do crédito tributário, contados a partir do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Em sucintas linhas, se o Fisco não pode, após a homologação, efetuar o lançamento de ofício para a constituição de eventual tributo não declarado ou

declarado a menor pelo contribuinte, também não terá legitimidade para revisar as bases de cálculo apuradas pelo sujeito passivo e informadas em sua declaração fiscal.

Partindo deste entendimento, após o decurso do prazo decadencial, o Fisco não poderá mais recalculer os saldos negativos de CSLL informados na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ do contribuinte dentro do prazo que dispõe para a constituição do crédito tributário, já que os resultados lançados pelo contribuinte em sua declaração se tornam imutáveis após o decurso do prazo decadencial de 5 anos, contados a partir do fato gerador.

Nesse cenário, e diante do fato de que o saldo negativo de CSLL que se pretende utilizar decorre do ano-calendário de 2007, é latente a ocorrência da decadência para o Fisco revisá-los, fazendo surgir para o contribuinte o direito de utilizá-los em sua integralidade, conforme declarado da DIPJ relativa àquele ano. [...]

Nesse sentido, não deve prosperar a alegação dos ilustres julgadores de primeira instância de que o prazo a ser aplicado é aquele previsto no §5º do art. 74 da Lei Ordinária Federal n.º 9.430/96, vez que trata de decadência, matéria de competência exclusiva de lei complementar federal: [...].

Corroborando com a presente argumentação o fato que o Supremo Tribunal Federal já decidiu sobre o tema o pacificou através da Súmula Vinculante n.º 08, cuja obediência deve ser seguida por toda a Administração Pública e não apenas pelo Poder Judiciário:

Súmula Vinculante 8: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.[...]

Por todo o exposto, conclui-se que, após o decurso do prazo decadencial, este contado de acordo com o §4º do art. 150 do CTN, afastando a contagem prevista no §5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o Fisco não poderia mais recalculer o saldo negativo de CSLL apurado pelo contribuinte, ainda que no âmbito de eventual processo de compensação, pois a homologação confere definitividade à apuração feita pelo contribuinte.

IV.2 DO MÉRITO: DA DEMONSTRAÇÃO DA NECESSIDADE DE CONFIRMAÇÃO DA DCOMP Nº 25533.74124.261207.1.3.02-1004, EM VIRTUDE DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO A SER UTILIZADO.

Ultrapassado o argumento acerca da decadência, o que não se acredita por se tratar de matéria objeto de súmula vinculante pelo STF, pelo princípio da concentração da defesa, vem o Recorrente expor os motivos de mérito para o acolhimento do crédito apresentado na DCOMP nº. 25533.74124.261207.1.3.02-1004.

Originariamente, a Recorrente protocolou junto à Receita Federal do Brasil 7 pedidos de compensação, visando a quitação de débitos de IOF relativos à competência de outubro de 2010, com créditos oriundos de saldo negativo de CSLL apurados no ano-calendário de 2007.

Não obstante demonstrasse a efetiva existência do crédito mencionado, uma das DCOMP não foi confirmada, o que enseja a narrativa fática necessária à comprovação do equívoco cometido pela Receita Federal do Brasil.

A Neoenergia, como optante pelo pagamento mensal do Imposto de Renda sobre a Pessoa Jurídica - IRPJ por estimativa, com base na receita bruta, também se submete ao mesmo regime no que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, conforme disposto na Lei nº 9.430/96: [...]

Sendo assim, a empresa deverá recolher a CSLL em alíquota de 9% sobre a sua receita bruta, apurada por regime de estimativa para a verificação do IRPJ a ser pago, conforme o art. 17 da Lei n.º 11.727/2008.

E assim a Neoenergia procedeu, recolhendo 9% sobre a sua receita bruta, a título de CSLL, durante os primeiros meses do ano de 2007.

Ocorre que entre maio e outubro de 2007, a Neoenergia verificou a inexistência de lucro real que ensejasse o recolhimento de CSLL, o que a faz suspender suspendeu o pagamento do tributo devido em cada mês.

Dessa forma, entre maio e outubro de 2007, não houve recolhimento algum de CSLL, mas apenas um acumulado relativo aos quatro primeiros meses daquele ano, no montante de R\$ 88.427,12.

Passado este período, no mês de novembro, a Neoenergia voltou a verificar a existência de lucro real que ensejasse o recolhimento de CSLL no importe de R\$ 9.269,64.

Sendo assim, verifica-se que, até o mês de novembro, havia um recolhimento de R\$ 97.696,76 a título daquele tributo.

Finalizada a apuração anual, foi verificado o seguinte panorama contábil, corroborado pela Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica, acostada pela Neoenergia [...].

Da imagem acima colacionada é possível verificar, que da apuração do ano contábil de 2007, foi verificada a existência de um saldo negativo de CSLL acumulado da seguinte forma:

1. Janeiro: saldo negativo de CSLL/2007 acumulado em R\$ 28.404,34.
2. Fevereiro: saldo negativo de CSLL/2007 acumulado em R\$ 45.919,69.
3. Março: saldo negativo de CSLL/2007 acumulado em R\$ 65.847,99.
4. Abril: saldo negativo de CSLL/2007 acumulado em R\$ 88.427,12.
5. Maio, junho, julho, agosto, setembro e outubro: não houve saldo negativo de CSLL acumulado.
6. Novembro: saldo negativo de CSLL/2007 apurado no montante de R\$ 9.269,64, acrescido a pagamento no alcance de R\$ 85.096,76.

Ocorre que, a despeito de toda a demonstração efetivada pela Neoenergia, a Receita Federal do Brasil, além de reconhecer apenas o total de R\$ 144.782,78 a título de saldo compensável, não atentou para o pagamento em acréscimo no importe de R\$ 85.096,76.

Em relação a este pagamento, conforme se verifica na DIPJ da Recorrente, vê-se que foi realizado em excedente, posto que visava à quitação de débito de apenas R\$ 9.269,64.

Dessa forma, a Neoenergia apurou, deste pagamento excessivo, um crédito no aporte de R\$ 75.827,12 (setenta e cinco mil, oitocentos e vinte e sete reais e doze centavos).

Em suma, além dos R\$ 97.696,76 apurados como saldo negativo de CSLL relativo ao ano de 2007, deveria ser acrescido o pagamento em excedente realizado pela Neoenergia, o qual ocasionou um crédito de R\$ 75.827,12.

Em resultado, e para demonstrar efetivamente a existência do saldo negativo total a ser objeto de compensação no alcance de R\$ 173.523,12, deve-se proceder com a seguinte operação:

R\$ 97.696,76 (saldo negativo apurado 2007) + R\$ 75.827,12 (crédito decorrente de pagamento a maior) = R\$ 173.523,88.

Em outras palavras, a Neoenergia dispunha de um crédito de R\$ 75.827,12, o qual fora aplicado na apuração do saldo negativo de CSLL relativo ao ano de 2007, sendo tal operação totalmente ignorada pelo Fisco.

E para que aquele órgão não sustente a impossibilidade de utilização do valor de R\$ 75.827,12 na DCOMP ora tratada, importa-nos salientar que, por se tratar de pagamento indevido, a sua compensação é permitida nos termos da Instrução Normativa RFB n.º 1300. [...]

Ora, se não resta demonstrada a efetiva existência do total de R\$ 173.523,88 a título de saldo negativo de CSLL, montante hábil a servir de crédito para todas as DCOMPs componentes do mesmo processo administrativo n.º 16682- 900.245/2015-86.

Nesse cenário, imperiosa se faz a remissão às linhas iniciais desta Impugnação, na qual se pleiteia uma apuração mais acurada acerca da documentação acostada aos processos administrativos, a qual ensejaria menos equívocos cometidos pela Administração Tributária.

Sendo assim, mister se faz que este órgão julgador reveja o acórdão prolatado pela Delegacia da Receita de Julgamento, a fim de que seja verificada a real existência do saldo negativo de CSLL no importe de R\$ 173.523,88, apto a confirmar a DCOMP n.º 25533.74124.261207.1.3.02-1004, em razão da Verdade Material [...].

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:

V. DOS REQUERIMENTOS

Ante o exposto, pugna o Recorrente que Vossas Senhorias conheçam e julguem inteiramente procedente o presente Recurso Voluntário, a fim de:

a) Preliminarmente, declarar a nulidade do despacho decisório em questão, por cerceamento do direito de defesa decorrente da ausência de motivação clara, precisa e detalhada das razões que levaram ao indeferimento do pedido de restituição, e violação aos arts. 2º, inciso VIII, 5º, incisos I, II e V, e §1º da Lei n.º 9.784/99, bem como ao art. 59, inciso II, o Decreto n.º 70.235/72;

b) Seja atestada ainda preliminarmente, a nulidade da decisão da Delegacia da Receita Federal em Belo Horizonte que não reconheceu a existência de crédito suficiente para homologação das DCOMP n.º 25533.74124.261207.1.3.02-1004;

c) Caso ultrapassadas a preliminares acima expostas, que seja reconhecida a impossibilidade de glosa dos créditos apurados relativamente ao ano-calendário de 2007 da Recorrente, em virtude da ocorrência da decadência do direito do Fisco no sentido de homologá-los, aplicando o disposto no §4º do art. 150 do CTN em detrimento do §5º do art. 74 da Lei N.º. 9.430/96, por se tratar de matéria de competência exclusiva de lei complementar, conforme decidiu o STF na Súmula Vinculante n.º. 08;

d) Por fim, no mérito, pelos argumentos expostos, seja reformada a decisão ora recorrida e julgado improcedente o despacho decisório ora refutado, a fim de que seja

atestada a efetiva existência do saldo negativo de CSLL apto a confirmar a DCOMP n.º 25533.74124.261207.1.3.02-1004.

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 CSLL no valor de R\$28.741,10 (R\$173.523,88 - R\$144.782,78) referente ao ano-calendário de 2008 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).

Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos por violação de preceitos 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, inclusive com base no princípio da persuasão racional previsto no art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972. A Recorrente foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

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

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 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 n.º 162

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

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

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

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 791292/PE, 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.

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

Diligência

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

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

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

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

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 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 163

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

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

Decadência e Prescrição – Matérias de Ordem Pública

A Recorrente argui que o procedimento foi alcançado pela decadência e prescrição.

Inicialmente compete analisar a objeção de decadência por ser matéria de ordem pública que pode ser conhecida a requerimento da parte ou de ofício, a qualquer tempo e em qualquer instância de julgamento. Este instituto pode ser definido como a perda do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, tendo em vista decurso do lapso temporal de cinco anos previsto em lei. Inexistindo declaração prévia de condição de dívida do débito, e em se tratando de tributo sujeito ao lançamento por homologação, no caso em que o sujeito passivo efetue o pagamento antecipado sem a necessidade do exame prévio por parte da Administração Pública, o prazo decadencial começa a fluir da ocorrência do fato gerador. Por seu turno, comprovada a conduta qualificada pelo dolo, pela fraude, pela interposta pessoa ou pela simulação, bem como se verificada a inexistência do pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 142, art. 150 e art. 173 do Código Tributário Nacional e Recurso Especial Repetitivo do STJ n.º 1113959/RJ). Por conseguinte, não há que se falar em decadência, instituto especial aplicável ao lançamento de ofício.

Por seu turno, a prescrição que é a perda do direito de ação em que o direito material torna-se inexigível. Em matéria tributária, é o prazo em que a Fazenda Pública tem para impulsionar a cobrança dos débitos tributários contra o sujeito passivo. Somente a partir da data em que a Recorrente é notificada do resultado da decisão definitiva em relação à matéria objeto da fase litigiosa regularmente instaurada no procedimento tem início a contagem do prazo

prescricional (art. 42 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 174 do Código Tributário Nacional e Recurso Especial do STJ n.º 1113959/RJ). Ressalte-se que enquanto não há decisão definitiva, após instaurado a fase litigiosa no procedimento, os débitos confessados ficam com a exigibilidade suspensa e assim não estão alcançados pela prescrição (inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional e art. 14, art. 15, art. 16 e art. 42 do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972).

Sobre a prescrição do direito de pleitear a compensação, o Código Tributário Nacional determina:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; [...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; [...]

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.

O presente processo administrativo fiscal encontra-se em curso contemplando débitos com exigibilidade suspensa desde a instauração regular da fase litigiosa no procedimento e por isso com o prazo de prescrição interrompido (inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional).

A Solução de Consulta Interna Cosit n.º 16, de 18 de julho de 2012, esclarece:

Da Verificação da Certeza e Liquidez do Crédito

22. Disciplinando a compensação como modalidade de extinção do crédito tributário, vem o CTN prescrever que a lei pode autorizar a compensação de créditos tributários, que já possuem naturalmente os atributos de liquidez e certeza, com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, *in verbis*:

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. (Vide Decreto n.º 7.212, de 2010).

23. Quanto à necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que o contribuinte pretende utilizar na compensação, assim já decidiu o Superior Tribunal de Justiça: “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 (art. 170, do CTN).” (STJ, 1ª T., AgRg no Resp 862.572/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, mai/08).

24. Como se trata de Declaração de Compensação, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar seu direito líquido e certo. Dentro do prazo para homologação determinado no art. 74, § 5º, da Lei n.º 9.430, de 1996, não há que se falar em decadência do direito de se aferir o pleito de compensação, que exige o cumprimento dos requisitos de liquidez e certeza do crédito informado.

25. Não se pode concluir que a autoridade fiscal deva aprovar o saldo negativo de IRPJ demonstrado na DIPJ correspondente, e decidir pela homologação da compensação, sem a verificação prévia da liquidez e certeza do indébito tributário que lhe dá suporte. A norma específica que versa sobre Dcomp não deixa dúvidas quanto à limitação da homologação tácita somente às compensações, e não ao crédito em si.

26. Assim, é dever da autoridade, ao analisar os valores informados em Dcomp para fins de decisão de homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do crédito apurado pelo sujeito passivo. No caso sub examine, o crédito provém de saldo negativo de IRPJ resultante de pagamento a maior de estimativas quitadas em períodos anteriores, mediante compensações tacitamente homologadas, que está sendo utilizado em compensação no período atual. Para tanto, não há como se furtar do levantamento do valor do imposto devido ao final do ano em que foram quitadas as estimativas, conforme a sistemática brevemente relatada nos itens 10 a 13, mesmo que não seja mais possível o lançamento de eventual diferença apurada nessa verificação.

27. O mesmo raciocínio se aplica quando foi homologado tacitamente o lançamento de crédito tributário de IRPJ relativo ao período que originou o saldo negativo, em consonância com o disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN.

30. O procedimento de homologação da compensação é iniciado pelo próprio contribuinte, que tem o ônus de provar que possui o respectivo direito creditório, e por isso deve manter a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito, consoante o disposto no art. 264 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999, *in verbis*:

Art. 264. A pessoa jurídica é obrigada a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, os livros, documentos e papéis relativos a sua atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial (Decreto-Lei n.º 486, de 1969, art. 4º).

Conclusão

31. Por fim, e em nome dos princípios da supremacia do interesse público e da indisponibilidade do crédito tributário, conclui-se a presente Solução de Consulta Interna no seguinte sentido:

31.1. Após transcorrido o prazo decadencial, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, assim como o prazo para homologação de compensação de que trata o art. 74, § 5º, da Lei n.º 9.430, de 1996 (homologação tácita), há apenas a impossibilidade de lançamento de diferenças do imposto devido. Tal vedação não se aplica à compensação de débitos próprios vincendos que tenha sido homologada tacitamente, quando ainda não se tenha operado a decadência para o lançamento do crédito tributário.

31.2. Todavia, pode a Administração Tributária, dentro do lapso de que esta dispõe (art. 74, § 5º, da Lei n.º 9.430, de 1996), não homologar a compensação declarada em momento posterior, em que se utilizem créditos de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, inclusive os oriundos de estimativas quitadas por meio de Dcomps homologadas tacitamente, se verificada a inexistência de liquidez e certeza desses créditos.

A Recorrente apresentou o Per/DComp n.º 23508.18741.031110.13.03-8174 em 03.11.2010, e-fls. 162-167 e foi cientificada validamente do Despacho Decisório, e-fls. 154-161 em 17.03.2015, e-fls. 153. Tem-se que no presente caso não transcorreu o prazo de decadência ou de prescrição. Logo, não cabe razão à Recorrente.

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).

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 nº 343, de 09 de junho de 2015:

Súmula CARF nº 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 nº 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 nº 02, de 2018 e da Súmula CARF nº 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. 154-161:

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
NOV/2007	25533.74124.261207.1.3.02-1004	28.741,10	0,00	28.741,10	Compensação não confirmada
	Total	28.741,10	0,00	28.741,10	

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 nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado

ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução. Assim, no rito do Decreto n.º 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora retomar a verificação do indébito. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do direito creditório pleiteado considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

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

Jurisprudência e Doutrina

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

Inconstitucionalidade de Lei

Atinente aos princípios constitucionais, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade (art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, art. 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