



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.902868/2011-02
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-001.922 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 30 de setembro de 2020
Recorrente FERTIVERDE COMÉRCIO E REPRESENTAÇÃO DE PRODUTOS AGROPECUÁRIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2005

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. TRIBUTO DETERMINADO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 2, DE 2018.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas. 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.

RECONHECIMENTO DA POSSIBILIDADE DE FORMAÇÃO DO INDÉBITO. FATO OU DIREITO SUPERVENIENTE.

Para aplicação das determinações do Parecer Normativo Cosit nº 02, de 03 de dezembro de 2018, com a finalidade de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, cabe o 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação das determinações do Parecer Normativo Cosit nº 02, de 03 de dezembro de 2018, com a finalidade de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, cabendo o retorno dos autos à DRF de Origem para que apure a eventual existência de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2005 e, sendo o caso, implemente as compensações até o limite do crédito existente.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Bárbara Santos Guedes, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça e Wilson Kazumi Nakayama.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de nº 06-62.830, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo parte do direito creditório, oriundo de saldo negativo de CSLL, pleiteado pela Recorrente, referente ao ano-calendário de 2005.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo, que será complementado com os fatos que se sucederam:

Trata o presente processo de pedido de compensação de débito relativo à CSLL, código 2484, de julho de 2006, com crédito oriundo de saldo negativo de CSLL, referente ao ano-calendário de 2005, no valor de R\$ 90.642,15, conforme o PER/DCOMP nº 06057.56039.230507.1.7.03-2037 (fls. 051 a 057).

2. Na análise do referido pedido, verificou-se que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP inicial, que foram confirmadas, não foi suficiente para comprovar a apuração do saldo negativo pleiteado, conforme segue:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP							
PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	0,00	76.973,69	13.668,46	0,00	0,00	90.642,15
CONFIRMADAS	0,00	0,00	76.973,69	0,00	0,00	0,00	76.973,69

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 90.642,15 Valor na DIPJ: R\$ 90.642,15
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 131.233,07
CSLL devida: R\$ 40.590,92
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\$ 36.382,77

3. Desse modo, o direito creditório foi parcialmente reconhecido (R\$ 36.382,77), tendo sido emitido, pela DRF Goiânia, o Despacho Decisório, nº de rastreamento 930814842 (fl. 058).

4. Assim, de acordo com o despacho de folha 040, a contribuinte foi considerada cientificada da referida decisão em 30/05/2011. Inconformada, apresentou manifestação de inconformidade, em 29/06/2011, a qual está consubstanciada no documento anexado às fls. 002 a 007, onde resumidamente argumenta o que segue. Destaque-se também que a empresa apresentou os documentos de folhas 087 a 345 em 21/02/2013.

Manifestação de Inconformidade

5. Inicialmente a contribuinte faz um resumo dos fatos e argumenta que em momento algum aproveitou em excesso o crédito que a mesma tinha.

6. Nesse sentido, continua, afirma que o crédito originou-se na DIPJ do anocalendário de 2005, na qual apurou-se um saldo negativo de CSLL de R\$ 90.642,15. Com isso, a princípio foi apresentado o PER/DCOMP n.º 25208.65774.140806.1.3.03-4928 com um crédito no valor de R\$ 76.973,69 que se referia “... apenas ao valor dos DARFs recolhido (sic), porém na data de 28/02/2007 recebeu o termo de rastreamento n.º: 675976440 informando que a mesma divergia do valor constante na DIPJ 2006/2005 - folha 16 linha 54 -solicitando assim a retificação desta, a qual foi feita gerando a n.º: 06057.56039.230507.1.7.03-2037 no valor informado pela RFB (R\$: 90.642,15) sendo que neste solicitava a retificação da DIRPJ ou da PER/DCOMP”.

7. Tal valor foi utilizado na compensação das contribuições devidas no exercício seguinte ao do crédito apurado, conforme quadro da folha 003.

8. Com base no exposto, afirma que após a compensação de toda a contribuição devida por estimativa (tendo este utilizado apenas parte de seu saldo credor conforme consta no quadro à folha 004) ainda ficou com um saldo a compensar de R\$ 6.508,22 relativo aos DARFs relacionados no PER/DCOMP n.º 25208.65774.140806.1.3.03-4928 e o saldo credor detalhado no PER/DCOMP retificador n.º 06057.56039.230507.1.7.03-2037.

9. Após o fechamento do ano-calendário 2006 e da respectiva DIPJ, a empresa permaneceu com um saldo de contribuição a compensar no valor de R\$ 117.619,35, valor este que será compensado em períodos seguintes.

10. Já no ano base 2008 a interessada volta a compensar as contribuições devidas por estimativa, utilizando-se do recolhimento constante no DARF relacionado no PER/DCOMP original n.º 25208.65774.140806.1.3.03-4928 (quadro às folhas 004 a 005). Foi apresentado um novo PER/DCOMP utilizando os DARFs relacionados em cada uma, haja vista que o mesmo ainda possui um crédito a compensar no valor de R\$ 148.248,14 - saldo em 31/12/2007 - DIPJ ano-calendário 2008.

11. Assim, a contribuinte requer “... a improcedência do referido despacho, uma vez que o mesmo provavelmente tenha ocorrido falta de informações a respeito da seqüência em que se deu o aproveitamento do crédito, a qual foi aqui detalhada e demonstrada, podendo todas essas informações serem averiguadas dentro dos diversos formulários apresentados mensalmente e anualmente a RFB.

12. Afirma ainda que optou pela tributação de Lucro Real com recolhimento mensal da contribuição pelo regime de estimativa e apuração anual do resultado, tendo observado “... o que determina a legislação, utilizando-se de Per/Dcomp para compensar os contribuições devidas e logo após a compensação, efetuou recolhimentos até o termino dos anos calendário, e após o fechamento do balanço anual e DIPJ, novamente apropria-se dos valores a compensar no ano seguinte”.

Do Pedido

13. Diante do exposto, a empresa entende que devem ser efetuadas as homologações dos PER/DCOMPs na esfera administrativa, visando baixar o débito pelo despacho gerado

A 1ª Turma da DRJ/CTA julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, cuja ementa segue transcrita:

Ano-calendário: 2005 APRESENTAÇÃO EXTEMPORÂNEA DE DOCUMENTOS.

Documentos apresentados de forma extemporânea (quase dois anos após a ciência do despacho decisório), que não se enquadram no disposto do § 4º, do art. 16, do Decreto n.º 70.235/1972, não são considerados no julgamento do processo.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005 ERRO MATERIAL. CORREÇÃO.

Em face dos princípios da verdade material e do informalismo, tendo sido identificado inexatidão material cometida pela contribuinte no preenchimento do PER/DCOMP, cabe o recálculo do saldo negativo informado.

CRÉDITO PARCIALMENTE EXISTENTE. COMPENSAÇÃO HOMOLOGADA ATÉ O LIMITE DO CRÉDITO RECONHECIDO.

Tendo sido comprovada a existência parcial do crédito informado na DCOMP, é de se concluir pela homologação do débito declarado até o limite do crédito reconhecido.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

FORMAÇÃO ANUAL DE SALDO NEGATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE CUMULAÇÃO DE SALDOS ENTRE EXERCÍCIOS DISTINTOS.

Os saldos negativos de IRPJ e CSLL se verificam quando, ao final do ano-calendário, a pessoa jurídica, contrapondo o IRPJ e a CSLL devidos e os valores antecipados ao longo do ano, identifica que pagou mais tributo do que deveria. Não sendo possível que o saldo respectivo seja cumulado com outros, apurados em outros períodos, aplicando-se tratamento indistinto a esse conjunto ou ao total resultante de sua soma.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Por sua vez, a Recorrente apresentou recurso voluntário, aduzindo as seguintes razões:

III. RAZÕES RECURSAIS

III.1. SALDO NEGATIVO EM VALOR SUPERIOR AO EQUIVOCADAMENTE DECLARADO NA DIPJ E NA DCOMP E NECESSIDADE DE SE CONSIDERAR AS ESTIMATIVAS OBJETO DE COMPENSAÇÕES PENDENTES DE RECURSO NA CONFORMAÇÃO DO SALDO NEGATIVO

10. Consoante já exposto no curso dos autos, o Recorrente, no preenchimento de sua DCOMP declarou saldo negativo inferior ao que efetivamente tinha direito (declarou R\$ 90.642,15 de crédito. Além disso, considerou o crédito remanescente de saldos negativos de exercícios anteriores na formação da base negativa de CSLL do ano-calendário de 2005, razão pela qual compensou débitos em valores superiores ao valor do crédito declarado na DCOMP e na DIPJ.

11. Apesar do seu equívoco, **deveria a SRFB e agora o r. acórdão ora recorrido, ter reconhecido ao menos a totalidade do valor do saldo negativo declarado na DIPJ**, isto é, deveria ter homologado as compensações declaradas com o crédito de base negativa de CSLL do período, pelo menos até o limite do crédito disponível no importe de **R\$ 98.623,92**. Contudo, não foi isto o que aconteceu, tendo sido reconhecido, inicialmente, apenas crédito no importe de R\$ 36.382,77 e agora, após o acórdão, um valor total de R\$ 90.600,50.

12. O valor do saldo negativo de CSLL declarado em DIPJ não pode ser desconsiderado (aliás, este é inferior ao efetivamente existente, como se verá), porquanto o Recorrente, quitou estimativas mensais de CSLL, por meio de DARF ou compensações, em montante superior ao valor da CSLL devida apurada ao final do ano-calendário, tendo

sido apurado um saldo negativo no importe de **R\$ 98.623,92**. Vejamos o resumo da apuração do crédito em tela:

RESUMO APURAÇÃO	
CSLL devida	40.590,92
Estimativas declaradas	131.233,07
Estimativas compensadas	62.189,11
Estimativas recolhidas	77.025,73
Saldo negativo real	98.623,92
Saldo negativo declarado DCOMP	90.642,15
Saldo negativo confirmado	36.382,77
Compensações realizadas	178.628,51
Saldo negativo a confirmar	62.241,15
Débitos cobrados (Passivo)	137.968,74
Crédito remanescente	-
Valor devido	75.727,59

13. Abaixo segue a relação das estimativas do ano de 2005 que foram quitadas por meio de DARF ou por compensações:

Competência	Vlr. Estimativa	Forma de Quitação	Nº DCOMP	Status
Janeiro	43.079,82	DARF		
Fevereiro	20.440,53	DARF		
Março	9.880,00	DARF		
Abril	3.573,34	DARF		
Maió	936,64	DCOMP	04299.36108.110705.1.3.03-5101	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
Junho	471,35	DCOMP	28077.81690.110705.1.3.03-3319	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
Julho	894,85	DCOMP	33964.54874.180805.1.3.03-6190	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
Agosto	1.173,69	DCOMP	26120.57209.120905.1.3.03-1530	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
Setembro	10.701,40	DCOMP	21679.15376.101005.1.3.03-0066	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
Outubro	13.535,00	DCOMP	00249.22978.081105.1.3.03-4120	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
	41,65	DARF		
Novembro	13.408,50	DCOMP	29532.90447.231205.1.7.03-9759	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
	10,39	DARF		
Dezembro	13.096,29	DCOMP	07929.95389.160106.1.3.03-4630	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
TOTAL	131.243,45			

14. Com relação às estimativas compensadas, com irretocável acerto a n. DRJ reconheceu, em consulta aos sistemas da RFB, que os processos de cobrança supracitados já encontravam-se todos extintos por compensação, confirmando-os na composição do saldo negativo.

15. Não obstante, o que se verifica é que além das estimativas compensadas e declaradas em DCTF, conforme tabela acima transcrita e, repise-se, confirmadas pela DRJ, o Recorrente compensou, ainda, estimativas não declaradas em DCTF dos períodos de novembro e dezembro de 2005, abaixo relacionadas:

Valor	Mês	Ano	Débito	Transmissão	PER/DCOMP	Processos de Cobrança
7.929,74	Novembro	2005	CSLL	24/05/2007	38211.20.395.240507.1.3.03-5950	10120.911.232/2009-29
41,65	Novembro	2005	CSLL	24/05/2007	29313793182405071303-3776	10120.911.233/2009-73

16. São essas as compensações, pois, que não foram analisadas pelo r. acórdão proferido pela DRJ e que, mesmo que não declaradas, devem ser consideradas na conformação da base negativa de CSLL do ano de 2005. Este é o posicionamento do CARF, conforme ementa a seguir colacionada (...)

17. Verifica-se que as estimativas devidas em maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e parte das estimativas devidas em novembro e dezembro de 2005 foram quitadas por meio de compensações que utilizaram crédito de base negativa de CSLL do ano-calendário de 2004, as quais não foram homologadas, mas cujo respectivo despacho decisório foi objeto de interposição de recurso administrativo pelo Contribuinte, com efeito suspensivo e, atualmente, pendente de julgamento (processo nº 10120.910.988/2009-51).

18. Essas estimativas compensadas não homologadas com recurso pendente de julgamento devem compor o saldo negativo do período quando do ajuste anual, razão pela qual, absolutamente legítimo o direito creditório em exame, devendo ser as

DCOMPs objeto do processo de crédito em referência, ao menos, homologadas parcialmente até o limite do crédito efetivamente existente, qual seja, R\$ 98.623,92.

(...)

23. Em face do exposto, não é dado a Administração Fazendária reduzir o crédito fiscal que tem como origem base negativa de CSLL ao simples argumento de que tem o mesmo é formado por outras compensações ainda pendentes de análise, já que as estimativas mensais de CSLL compensadas nos termos da lei, devem ser consideradas PAGAS para fins de composição da base negativa de CSLL apurado pelo Recorrente ao final de determinado ano-calendário, uma vez que A COMPENSAÇÃO EQUIVALE AO PAGAMENTO E EXTINGUE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO até ser afastada pelo fisco mediante ato administrativo próprio.

24. Certo é que, uma vez proferidos despachos decisórios que não homologaram compensações declaradas pelo Recorrente, o mesmo utilizou-se de sua prerrogativa de recorrer de tais decisões, instaurando a fase contenciosa administrativa, conforme faculdade que lhe é assegurada por lei, de interpor tempestivamente recurso administrativo, tudo na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

25. Assim, enquanto houver recurso administrativo pendente de decisão final, os débitos de estimativas mensais de CSLL compensados, têm sua exigibilidade suspensa, de modo que não pode ser realizado nenhum ato tendente à sua cobrança, restando impedida também a cobrança indireta desse débito mediante redução da base de cálculo negativa de CSLL apurada ao final do período de apuração.

26. É exatamente por isso que deverão ser confirmadas todas as estimativas compensadas na conformação da base de cálculo de CSLL dos períodos em análise, que foram não homologadas, inclusive as estimativas de novembro e dezembro/2005 não declaradas em DCTF, já que, havendo possibilidade de revisão das decisões que não homologaram as compensações de estimativas em âmbito administrativo, não há como desconsiderar tais estimativas utilizadas na compensação dos direitos creditórios em tela.

III.2. POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO DE EXERCÍCIOS ANTERIORES

27. Além disso, da leitura do acórdão recorrido, verifica-se que a DRJ entendeu que não seria possível considerar-se, na apuração do saldo negativo objeto de compensação, créditos de exercícios anteriores, estando tal entendimento verificado nos seguintes excertos:

Por fim, sobre uma eventual utilização de créditos de exercícios anteriores, primeiramente é necessário esclarecer que, no caso de empresas tributadas pelo lucro real, a forma de apuração e pagamento adotada para o IRPJ necessariamente vincula esta forma à determinação da CSLL por força do comando contido no art. 57 da Lei 8.981/95, *in verbis*: [...]

A teor do inciso II, do art. 6º da Lei nº 9.430/96 é contrário ao entendimento exposto pela interessada, qual seja, de que é possível a utilização de créditos de exercícios anteriores, mais precisamente R\$ 98.068,51, em conjunto com o apurado no ano-calendário em questão. [...]

Essas limitações vinculam-se ainda ao fato de que o controle exercido pelo Fisco deve ainda examinar questões como a fluência do prazo decadencial, algo que exige a exata identificação do exercício a que se refere o crédito utilizado e, portanto, a segregação dos saldos existentes por período de apuração. [...]

28. É dizer: a DRJ entende que o direito creditório do Recorrente cessa com o fim do exercício ao qual se refere, não podendo ser exercido em período subsequentes. Ocorre que, consoante demonstrou-se ao longo da manifestação de inconformidade apresentada e dos memoriais, é imperioso que se reconheça que no fechamento do balanço e DIPJ 2007/2006 foi apurado o saldo de contribuição a compensar de R\$ 117.619,35.

29. Por meio de simples consulta ao livro diário e razão contábil do Recorrente, é possível extrair-se o saldo negativo de exercícios anteriores e do exercício objeto de compensação. Uma vez verificado que nos exercícios anteriores havia saldo negativo não aproveitado e que não fora objeto de compensação, é imperioso que se reconheça a possibilidade de seu aproveitamento nos exercícios subsequentes, sob pena de enriquecimento ilícito da RFB. (...)

33. Com base em todo o exposto, demonstrada a insubsistência do entendimento firmado no r. acórdão recorrido, é imperioso que seja reconhecida a possibilidade de utilização de créditos de exercícios anteriores, no presente caso e homologadas as DCOMPs relacionadas ao processo, bem como extintos os processos de cobrança a elas vinculados.

Por fim, a Recorrente requereu:

- i. o recebimento do presente Recurso Voluntário, já que cabível e tempestivo;
- ii. **no mérito**, seja dado provimento ao presente recurso para que, acolhidas as razões do Recorrente, sejam homologadas todas as DCOMPs relacionadas ao processo, e extintos os processos de cobrança a elas vinculados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 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 do ano-calendário de 2005 no valor de R\$ 8.023,42 (R\$ 98.623,92,- R\$ 90.600,50) (art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto nº 70.235, de 02 de março de 1972).

Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito

Conforme já relatado, trata-se de processo em que a Recorrente pleiteia o reconhecimento de direito creditório oriundo de saldo negativo de CSLL, referente ao ano-calendário de 2005, para compensação de débitos diversos.

A DRJ, ao comparar os valores informados em DIPJ e no PER/DCOMP inicial (fls. 41 e seguintes), entendeu que a Recorrente cometeu um equívoco no preenchimento do PER/DCOMP, qual seja, deixou de informar estimativas de CSLL como parcela de composição do crédito. Desse modo, sendo notório o erro de fato ocorrido, acatou a correção pretendida em virtude da aplicação no processo administrativo fiscal dos princípios da verdade material, da celeridade processual, entre outros.

Assim, o acórdão de piso reconhecer o direito creditório adicional de R\$ 54.217,73, em valor original, determinando a homologação, até o limite do crédito reconhecido, das compensações dos débitos declarados nos PER/DCOMPs relativos a este processo, que somado ao crédito inicialmente reconhecido pelo Despacho Decisório (R\$ 36.382,77), totalizou um saldo negativo de CSLL referente ao ano-calendário de 2005, de R\$ 90.600,50. Para reconhecimento do direito creditório adicional nesse valor, a DRJ confirmou parte das compensações de estimativas de CSLL. Deixou de reconhecer, no entanto, o saldo negativo real existente no período, qual seja, R\$ 98.623,92,

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que devem ser considerados para fins de apuração do saldo negativo os valores de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada objeto de compensação e alega:

17. Verifica-se que as estimativas devidas em maio, junho, julho, agosto, setembro, outubro e parte das estimativas devidas em novembro e dezembro de 2005 foram quitadas por meio de compensações que utilizaram crédito de base negativa de CSLL do ano-calendário de 2004, as quais não foram homologadas, mas cujo respectivo despacho decisório foi objeto de interposição de recurso administrativo pelo Contribuinte, com efeito suspensivo e, atualmente, pendente de julgamento (processo nº 10120.910.988/2009-51).

18. Essas estimativas compensadas não homologadas com recurso pendente de julgamento devem compor o saldo negativo do período quando do ajuste anual, razão pela qual, absolutamente legítimo o direito creditório em exame, devendo ser as DCOMPs objeto do processo de crédito em referência, ao menos, homologadas parcialmente até o limite do crédito efetivamente existente, qual seja, R\$ 98.623,92.

De acordo com a legislação, a pessoa jurídica pode deduzir do tributo devido o valor dos incentivos fiscais previstos na legislação de regência, do tributo pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, bem como a 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 da base negativa ou a pagar no encerramento do período de apuração, ocasião em que se verifica a sua liquidez e certeza (art. 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 1º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

O Parecer Normativo Cosit nº 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 nº 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 DAL) 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 nº 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;

Portanto, o pedido inicial da Recorrente referente ao reconhecimento do direitos creditório pleiteado no Per/DComp pode ser analisado, uma vez que se refere a direito superveniente, pois “os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Dcomp até 30 de maio de 2018 [...] 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”, conforme o Parecer Normativo Cosit nº 02, de 03 de dezembro de 2018.

Quanto ao recurso voluntário da Recorrente, entendo que em relação às estimativas compensadas e não homologadas cabe verifica-se que é possível deferir o indébito de saldo negativo, em cuja apuração for deduzida estimativa constituída pela confissão de dívida passível de ser objeto de cobrança. Assim, há o possibilidade de reconhecimento dessas parcelas para composição do saldo negativo, desde que já não tenham sido aproveitadas em outro processo, por aplicação do entendimento exarado, que supera, inclusive, a questão de cumulação de saldos de exercícios anteriores distintos. Por conseguinte, 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 se tributo devido fosse.

Os efeitos do acatamento da preliminar da possibilidade de deferimento da Per/DComp com base em pagamento indevido de estimativa, 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 nº 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 emitir novo despacho não havendo que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumpre registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Ante o exposto, voto para em dar provimento em parte ao recurso voluntário para aplicação das determinações do Parecer Normativo Cosit nº 02, de 03 de dezembro de 2018, com a finalidade de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, cabendo o retorno dos autos à DRF de Origem para que apure a eventual existência de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2005 e, sendo o caso, implemente as compensações até o limite do crédito existente.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça