



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.910989/2009-03
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1003-001.924 – 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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2004

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, voto em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, 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 IRPJ do ano-calendário 2004 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 06-054.346, proferido pela 1ª Turma da DRJ/CTA, que julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo parte do direito creditório pleiteado pela Recorrente, referente ao ano-calendário de 2004.

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:

1. Trata o presente processo de solicitação de compensação de débitos diversos com crédito oriundo de Saldo Negativo de IRPJ, no valor de R\$ 52.045,96, apurado no ano-calendário 2004, conforme PER/DCOMPs abaixo:

PER/DCOMP	COMPENSAÇÃO
07779.06452.230507.1.7.02-6282	NÃO HOMOLOGADA
26412.77017.180805.1.7.02-9703	NÃO HOMOLOGADA
38921.81008.120905.1.3.02-3676	NÃO HOMOLOGADA
25039.39396.101005.1.3.02-6040	NÃO HOMOLOGADA
27903.05499.081105.1.3.02-4895	NÃO HOMOLOGADA
19875.28291.141205.1.7.02-5656	NÃO HOMOLOGADA
33671.93945.160106.1.3.02-8075	NÃO HOMOLOGADA
16598.10923.230507.1.7.02-3329	NÃO HOMOLOGADA
42787.45687.270109.1.7.02-8083	NÃO HOMOLOGADA

2. Da análise do referido pedido, constatou-se que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP inicial não era suficiente para comprovar a quitação do imposto devido (no caso R\$ 322.235,72) e a apuração do saldo negativo:

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	296.851,97	0,00	0,00	0,00	296.851,97
CONFIRMADAS	0,00	0,00	296.851,97	0,00	0,00	0,00	296.851,97

3. Desse modo, não foi apurado valor algum referente a saldo negativo e as compensações apresentadas nos PER/DCOMPs mencionados acima não foram homologadas, tendo sido emitido, pela DRF Goiânia, o Despacho Decisório, nº de rastreamento 844651188 (fl. 004).

4. Assim, a contribuinte foi cientificada da referida decisão em 20/08/2009 (vide documento de fl. 038). Inconformada, apresentou manifestação de inconformidade, tempestivamente, em 10/09/2009. Tal manifestação está consubstanciada no documento anexado às fls. 002 a 003, onde resumidamente argumenta o seguinte:

- “Quando do preenchimento da PERD/COMP original nº: 04270.83917.110705.1.3.02- 3429, ocorreu um equívoco de lançamento ficando em branco o campo data inicial e final do período do ano base de recolhimentos do tributo que daria crédito a compensação. Posteriormente ao fato ocorrido o contribuinte foi notificado das irregularidades, tendo comparecido a ARF em Rio Verde onde foi informado de que o referido campo encontrava-se em branco, devendo a PER/DCOMP ser retificada, isso ocorreu na data de 23/05/07, conforme PER/DCOMP retificadora nº 07779.06452.230507.1.7.02-6282, porém não foi o contribuinte informado corretamente pelo atendente na época que havia mais irregularidades sendo a principal delas o valor do saldo negativo, assim como instruções corretas de preenchimento”.
- “O crédito tributário de compensação foi devidamente reconhecido dentro do despacho decisório no valor de RS: 296.851.97 conforme DARFs lançados na PER/DCOMP original na ficha de pagamentos sendo que este valor deveria ter sido informado no campo valor do saldo negativo da referida PER/DCOMP, o que não ocorreu e gerou assim o motivo da não homologação das demais PER/DCOMP as quais tiveram o número da original informada no campo número do PER/DCOMP inicial”.
- “Diante do exposto verifica-se que o valor do crédito original é suficiente para efetuar as compensações da contribuição devida, tendo ocorrido tão somente equívocos no ato do preenchimento/elaboração da PER/DCOMP original, assim como na retificadora”.

5. Por fim, requer a o reconhecimento das compensações pleiteadas.

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

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2004

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.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

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

II. SÍNTESE DOS FATOS E DO ACÓRDÃO RECORRIDO

04. O presente processo administrativo refere-se ao despacho decisório nº 844651188, emitido em 11.08.2009, que não homologou as seguintes compensações declaradas, objeto dos processos de crédito em referência:

Valor	Mês	Ano	Débito	Transmissão	PER/DCOMP	PROCESSOS DE COBRANÇA
709,51	Junho	2005	IRPJ	11/07/2005	04270.83917.110705.1.3.02-3429	10120.911.192/2009-15
1.277,71	julho	2005	IRPJ	18/08/2005	42316.43005.180805.1.3.02-4224	10120.911.208/2009-90
1.756,55	Agosto	2005	IRPJ	12/09/2005	38921.81008.120905.1.3.02-3676	10120.911.210/2009-69
22.241,39	Setembro	2005	IRPJ	0/10/2005	25039.39396.101005.1.3.02-6040	10120.911.212/2009-58
23.749,83	Outubro	2005	IRPJ	08/11/2005	27903.05499.081105.1.3.02-4895	10120.911.215/2009-91
2.310,97	Novembro	2005	IRPJ	14/12/2005	19875.28291.141205.1.7.02-5656	10120.911.217/2009-81
7.968,02	Dezembro	2005	IRPJ	16/01/2006	33671.93945.160106.1.3.02-8075	10120.911.220/2009-02
6.766,32	Janeiro	2006	IRPJ	24/02/2006	05511.25673.240206.1.3.02-0396	10120.911.223/2009-38
25.198,78	Janeiro	2008	IRPJ	09/05/2008	18066.26848.090508.1.3.02-1428	10120.911.237/2009-51
28.732,99	Fevereiro	2008	IRPJ	09/05/2008	18066.26848.090508.1.3.02-1428	10120.911.237/2009-51

05. Valor total dos débitos, à época da prolação do despacho decisório, era de R\$ 184.290,71 (cento e oitenta e quatro mil duzentos e noventa reais e setenta e um centavos), *vide* composição abaixo transcrita:

Processo de Crédito	Valor Original	Juros/Multa	Sub-Total
IRPJ2004	120.712,07	63.578,64	184.290,71

06. Em sede de manifestação de inconformidade e memoriais, o Recorrente demonstrou ter compensado valor maior do que o saldo negativo a que tinha direito, o qual foi declarado na DCOMP e na DIPJ. Demonstrou também que, não obstante isso, a SRFB não reconheceu nem mesmo o valor de saldo negativo que restou declarado, sobretudo porque não confirmou nenhuma das estimativas compensadas com créditos de saldo negativo de exercícios anteriores nem as retenções na fonte sofridas pelo Recorrente.

07. Por esse motivo, em virtude do equívoco do Recorrente, demonstrou-se que **deveria a SRFB ter reconhecido ao menos parcialmente o valor do saldo negativo declarado na DIPJ**, isto é, deveria ter homologado as compensações declaradas com o crédito em tela, pelo menos até o limite do crédito disponível no importe de **R\$ 52.046,17**. Contudo, não foi isto o que aconteceu, tendo sido todas as compensações declaradas integralmente não homologadas.

08. Apreciando os fundamentos de defesa do Recorrente, a DRJ/CTA proferiu o acórdão aqui recorrido, julgando parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para reconhecer o direito creditório de R\$ 13.672,00 em valor original. Para reconhecimento do direito creditório nesse valor, a DRJ reconheceu parte de retenções na fonte e parte de estimativas recolhidas e compensadas. (...)

10. Todavia, em que pese o notável conhecimento das autoridades julgadoras, bem como o inegável esforço em perquirir a verdade material dos autos, fato é que a decisão proferida no Acórdão 06-054.346, pela 1ª Turma da DRJ/CTA, merece ser reformada para homologar as compensações declaradas com o crédito em tela, pelo menos até o limite do crédito disponível no importe de R\$ 52.046,17. É o que passa-se a demonstrar.

III. RAZÕES RECURSAIS III.1. CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES QUANTO AO CRITÉRIO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE TERRITORIAL RURAL – ITR

11. O valor do saldo negativo de IRPJ declarado em DIPJ não poderia ter sido desconsiderado, assim como o foi, porquanto o Recorrente quitou estimativas mensais de IRPJ, por meio de DARF ou compensações, e sofreu retenções de IR na fonte, em montante superior ao valor do IRPJ devido apurado ao final do ano-calendário. Vejamos o resumo da apuração do crédito em tela:

RESUMO APURAÇÃO	
IRPJ devido (15% + Adicional - 10%)	322.235,72
Estimativas declaradas	349.919,70
Estimativas compensadas	53.067,93
Estimativas recolhidas	296.851,97
IRRF	24.361,99
Saldo negativo real	52.046,17
Saldo negativo declarado DCOMP	52.045,96
Compensações realizadas	120.712,07
Débitos cobrados (Passivo)	120.712,07
Crédito remanescente	-
Valor devido	68.665,90

12. Abaixo, colaciona-se a relação das estimativas do ano de 2004 que foram quitadas por meio de DARF ou por compensações para fins de evidenciar a composição do saldo negativo de IRPJ supra informado:

Competência	Vlr. Estimativa	Forma de Quitação	Nº DCOMP	Status
Janeiro	40.788,50	DARF		
	43.166,57	DCOMP	33333.96986.090908.1.3.02-2131	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
Fevereiro	43.700,14	DARF		
Março	15.240,50	DARF		
Abril	7.595,76	DARF		
Maio	10.239,17	DARF		
Junho	1.813,59	DARF		
	1.435,28	DARF		
Julho	9.901,36	DCOMP	39958.40428.090908.1.3.02-1761	Não homologada pendente de julgamento de recurso administrativo
Agosto	6.497,75	DARF		
Setembro	6.497,75	DARF		
Outubro	43.493,71	DARF		
Novembro	55.140,15	DARF		
Dezembro	70.219,84	DARF		
TOTAL	355.736,07			

13. O que se verifica é que parte das estimativas devidas em janeiro e julho de 2004 foram quitadas por meio de compensações que utilizaram crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2003, as quais não foram homologadas, mas cujo respectivo despacho decisório foi objeto de interposição de recurso administrativo pelo Recorrente, *vide* processo nº 10120.911.265/2009-79.

14. Apreciando os fundamentos de defesa do Recorrente, a DRJ entendeu que como o direito creditório reconhecido no referido processo administrativo era inferior ao pleiteado, as estimativas compensadas deveriam ser reconhecidas apenas parcialmente. Ocorre que consoante se demonstrará no tópico seguinte, as estimativas compensadas e não homologadas (quer aquelas que foram objeto de recurso pendente de julgamento,

quer aquelas que não forem definitivamente não homologadas no âmbito administrativo), 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 declarado em DIPJ, razão pela qual o r. acórdão proferido merece imediatamente ser reformado.

15. Adiante apresenta-se relação dos valores referentes ao IRRF que também compõem o saldo negativo de IRPJ em análise:

IRRF	Comprovado Informe/Dirf	Razão Contábil	Diligência	CNPJ	Fonte Pagadora
21.472,37		21.472,37	-	04.06.061/0001-10	Banco do Brasil S/A
166,22	-		166,22	00.685.383/0003-40	Coodetec Coop Central Pesq Agrícola
2.336,72			2.336,72	48.539.407/0001-18	BASF S/A
113,29			113,29	61.156.501/0001-56	Cargill Fertilizantes S/A
273,39	273,39		-	75.263.400/0011-60	Nortox S/A
24.361,99	273,39	21.472,37	2.616,23		

16. Verifica-se que a DRJ confirmou apenas parte dos valores declarados na DCOMP e DIPJ à título de IRRF. Todavia, o que se verifica é que deveria ter havido a confirmação da integralidade dos valores de IRRF, uma vez que há nos autos prova da integralidade deles: parte comprovada por meio de informe de rendimentos, e outra parte, comprovada por meio de registros no razão contábil.

17. Não é demais lembrar que o Recorrente realizou ampla prova documental para comprovar a legitimidade do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2004, por meio dos seguintes documentos:

(i) estimativas recolhidas: comprovantes de arrecadação - DARFs (*vide* Doc. 04.1 dos memoriais);

(ii) estimativas compensadas: compensações e respectivos status (*vide* Doc. 04.2 dos memoriais);

(iii) IRRF: informes de rendimentos e registros no razão contábil (*vide* Doc. 04.3 dos memoriais);

(iv) IRPJ devido: Ficha 12 da DIPJ e respectivo comprovante de transmissão da DIPJ (*vide* Doc. 04.4 dos memoriais).

18. É com base no exposto que o r. acórdão proferido merece ser imediatamente formado para que sejam homologadas as DCOMPs relacionadas ao processo, até o limite do direito creditório que restou comprovado - R\$ 52.046,17.

III.2. FORMAÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ E A IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DE ESTIMATIVAS QUITADAS MEDIANTE COMPENSAÇÃO AINDA QUE DEFINITIVAMENTE NÃO HOMOLOGADAS III.2.1. A FORMAÇÃO DO SALDO NEGATIVO DE IRPJ

19. Como é cediço, o saldo negativo de IRPJ se verifica quando, ao final de determinado ano-calendário, a pessoa jurídica, contrapondo o IRPJ devido e os valores antecipados ao longo do ano-calendário, identifica que pagou mais tributo do que deveria. Esse pagamento a maior configura indébito passível de compensação, nos termos da Lei nº 9.430/1996, após o encerramento do ano-calendário¹.

20. Deste modo, na composição do saldo negativo de IRPJ são incluídas todas as parcelas pagas pelo contribuinte (ou por terceiros em seu nome no caso das retenções) POR ANTECIPAÇÃO ao longo do ano-calendário, tais como:

a) Retenções na fonte de IRPJ;

b) Pagamento de estimativas mensais por meio de DARF; e c) Pagamento de estimativas mensais por via DCOMP – Declaração de Compensação.

¹ Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

21. Como se sabe ainda, atualmente, a legislação que regulamenta os procedimentos de compensação NÃO VEDAM o pagamento de estimativas mensais de IRPJ ou CSLL via compensação, razão pela qual, diante da inexistência de quaisquer restrições legais, é muito comum que os contribuintes que tenham apurado saldo negativo de IRPJ ou CSLL tenham quitado parcelas de estimativas por meio de declaração, sendo exatamente o casos dos processos em epígrafe.

22. Nos casos em apreço, verifica-se que a DRJ considerou apenas parte dos pagamentos de estimativas realizados via compensação na composição do saldo negativo de IRPJ, porquanto entende que apenas parte desses pagamentos teriam sido homologados no processo administrativo respectivo. Ocorre que tanto na hipótese das compensações de estimativas ainda estarem pendentes de análise (isto é, cujo despacho decisório que não homologou tais compensações foi objeto de recurso administrativo com efeito suspensivo e pendente de julgamento), quanto nas hipóteses em que as compensações de estimativas não foram ou não vierem a ser homologadas, o Contribuinte tem direito à integralidade dos valores compensados.

23. A doutrina mais especializada sobre o assunto é uníssona no sentido de esclarecer o quão equivocado é o procedimento adotado pelo fisco federal de glosar compensações por não confirmar a integralidade de estimativas pagas por meio de compensações não homologadas integralmente ou ainda pendente de julgamento. Eis as conclusões dos juristas Donovan Massa Lessa, Fernando Daniel de Moura Fonseca e Daniel Serra Lima⁴, lançadas em recente estudo publicado a este respeito: (...)

24. Em linha com o entendimento acima exposto, reconhecido inclusive por diversos precedentes das próprias Delegacias de Julgamento da Receita Federal do Brasil, como se verá, é o que passaremos a demonstrar.

III.2.2. IMPOSSIBILIDADE DE DESCONSIDERAÇÃO DE ESTIMATIVAS PAGAS MEDIANTE COMPENSAÇÕES AINDA QUE NÃO HOMOLOGADAS

25. O que se demonstra no presente tópico é que, ainda que as estimativas compensadas que compuseram os direitos creditório em exame vierem a ser definitivamente não homologadas, não cabe, em hipótese alguma, a glosa de tais parcelas, devendo as mesmas serem consideradas na composição dos saldos negativos de IRPJ em apreço.

26. Isso porque, em caso de não homologação da compensação, o respectivo crédito tributário será regularmente exigido do contribuinte, através de execução fiscal que, quando paga (voluntária ou forçadamente), irá recompor o saldo negativo da mesma forma. De outro lado, caso o Poder Judiciário afaste a cobrança do débito executado por entender como legítima a compensação realizada pelo contribuinte, tal decisão confirmará o saldo negativo declarado na DCOMP e/ou DIPJ. Em qualquer hipótese, portanto, o débito de estimativa, objeto de compensação não homologada, deverá ser considerado na formação do saldo negativo. (...)

28. Na mesma senda, novamente citando a doutrina especializada de Donovan Lezza⁶, frise-se que o entendimento do fisco federal de glosar o saldo negativo quando este for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada – **IMPLICA DUPLA COBRANÇA DO MESMO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. (...)**

30. Admitir a glosa de estimativas compensadas não homologadas na conformação do saldo negativo de IRPJ, significa impor ao Recorrente o severo ônus de TER QUE PAGAR DUAS VEZES O MESMO DÉBITO: (i) tanto mediante a redução do saldo negativo de IRPJ; e (ii) como pela via da cobrança dos débitos das estimativas objeto da compensação não homologada.

31. Ora, a prática do *bis in idem* é absolutamente rechaçada pelo ordenamento jurídico pátrio, razão pela qual é inadmissível, a dupla cobrança da estimativa mensal objeto de

compensação não homologada, por meio da redução do saldo negativo de determinado exercício e por meio de posterior cobrança (administrativa e/ou judicial)

32. Noutras palavras, frise-se que é absolutamente vedado ao fisco a realização de cobrança indireta de estimativas compensadas pela redução de crédito ou do saldo negativo de IRPJ por elas formada, devendo o fisco, sim, utilizar-se dos meios previstos em lei para a cobrança de tais débitos, quando a compensação restar não homologada.

Por fim, a Recorrente requereu:

Em face do exposto, o Recorrente REQUER:

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 as DCOMPs relacionadas ao processo, e extintos os processos de cobrança a elas vinculados, até o limite do direito creditório que restou comprovado, de R\$ 52.046,17.

É o relatório

Voto

Conselheira Mauritânia 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.

Conforme já relatado, trata-se de processo em que a Recorrente pleiteia o reconhecimento de direito creditório oriundo de saldo negativo de IRPJ, referente ao ano-calendário de 2004, para compensação de débitos diversos.

Delimitação da Lide

Nos termos do princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2003 no valor de R\$ 38.373,96 ($R\$ 52.046,17 - 13.672,00 = 38.373,96$) (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

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.

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 o IRPJ 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 negativo 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;

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 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.

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.

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.

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 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 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 IRPJ do ano-calendário 2004 e, sendo o caso, implemente as compensações até o limite do crédito existente.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça