



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10469.720346/2007-69
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-003.674 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2019
Recorrente DROGUISTAS POTIGUARES REUNIDOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO DA FORMAÇÃO DO CRÉDITO.

Nada impede que o Fisco verifique, a qualquer tempo, os elementos formadores de um crédito reclamado no nível dos pagamentos antecipados (retenções na fonte ou estimativas mensais). O limite temporal está fixado no prazo para o contribuinte pleitear seu direito de repetição e, exercendo-o por meio da compensação, no prazo para o Fisco homologar a correspondente declaração. Desde que dentro deste último prazo, o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos formadores do crédito indicado.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPENSAÇÃO. ESTIMATIVAS PARCELADAS E NÃO EXTINTAS. IMPOSSIBILIDADE.

Os valores de estimativas parceladas e não extintas, até a apresentação da Declaração de Compensação (DComp), não podem compor o saldo negativo de IRPJ compensado, por não gozarem da liquidez e certeza exigidas para autorizar a compensação e não constituírem estimativa paga, para fins de confronto com o saldo de IRPJ devido apurado ao final do respectivo ano-calendário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (relator) e Flávio Machado Vilhena Dias que davam provimento ao recurso. O conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado votou pelas conclusões do voto divergente quanto ao mérito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Redator designado

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregório, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo José Luz de Macedo (Suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por DROGUISTAS POTIGUARES REUNIDOS LTDA contra acórdão que indeferiu a manifestação de inconformidade apresentada diante da homologação apenas parcial, pela DRF/Natal, da compensação de crédito de saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 2001 com débitos de estimativas do mesmo tributo apuradas para o ano-calendário de 2002.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

A interessada acima qualificada apresentou Declaração de Compensação - DCOMP (fls. 01/13), por meio da qual compensou crédito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ com débitos de sua responsabilidade. O crédito informado, no valor de R\$ 2.494.913,23, teria origem em saldo negativo do imposto apurado no ano-calendário 2001.

2. Por meio do Despacho Decisório de fls. 46/54, o Delegado da Receita Federal do Brasil em Natal, considerando que parte das estimativas mensais que compuseram o saldo negativo declarado havia sido objeto de parcelamento, e não de extinção, reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 2.397.850,78, homologando a compensação até o limite do crédito reconhecido.

3. A contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 70/77), alegando, em síntese, que o parcelamento constitui simples dilatação do prazo para pagamento do tributo, pelo que não caberia a alegação de que não representaria crédito em favor da empresa. Aduz que, em razão da decadência, está extinto o direito de a Fazenda efetuar modificações na Declaração de Informações - DIPJ do ano-calendário 2001. Argui ainda que, a prevalecer o entendimento da Administração, ao final do parcelamento não poderia mais postular a restituição, à vista do disposto no art. 168 do CTN. Requereu, ao final, o reconhecimento integral do saldo negativo consignado em sua DIPJ.

A DRJ/Recife proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

A certeza e a liquidez dos créditos, cuja prova compete ao sujeito passivo, são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. PARCELAMENTO DE VALORES DEVIDOS POR ESTIMATIVA.

O saldo negativo de IRPJ apurado no encerramento do ano-calendário, oriundo de valores devidos mensalmente por estimativa, somente poderá ser utilizado na compensação quando efetivamente extinto. O parcelamento não constitui modalidade de extinção do crédito tributário, em face do que os valores das estimativas que foram parcelados não podem ser utilizados para compensação enquanto não liquidados.

Solicitação Indeferida

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, refuta os argumentos deduzidos na decisão recorrida repetindo as seguintes alegações: (i) a revisão do lançamento deve obedecer o prazo de cinco anos estabelecido no Código Tributário Nacional (CTN) e, no presente caso, foram glosados dados da DIPJ de 2001 mais de sete anos depois da sua ocorrência; (ii) não há previsão legal que proíba de incluir no quadro das estimativas valores que tiveram seus vencimentos diferidos pela própria Administração Tributária; e (iii) a compensação do crédito em discussão ao final da extinção do parcelamento (na ocasião, prevista para o final de 2018) não se coaduna com o prazo de cinco anos para a restituição previsto no art. 168 do CTN.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como se conclui a partir do que foi relatado, depois de a unidade de origem ter reconhecido quase que a totalidade do crédito pleiteado, a lide agora resume-se à parte das estimativas mensais que foram objeto de parcelamento. Na verdade, trata-se da parcela da estimativa de dezembro/2001, no valor de R\$ 97.062,45, que foi incluída no Programa de Parcelamento Excepcional (PAEX) instituído pela Medida Provisória nº 303/2006 (cf. fls. 49).

Quanto à alegação de que a revisão do lançamento deveria obedecer ao prazo de cinco anos estabelecido no CTN, não há que se confundir a impossibilidade da constituição do crédito tributário por haver decaído o direito de lançar com a possibilidade de verificação das circunstâncias que influenciaram na apuração de um direito creditório pleiteado, ainda que tais

elementos estejam vinculados a períodos cujo direito de lançar tenha sido atingido pela decadência. Nesse sentido, por demais esclarecedor, reproduzo trecho de voto já pronunciado nesta Casa:

Quando se trata de compensação, não se está a tratar de lançamento, e tampouco é o crédito tributário o foco. Ao contrário, o foco é o crédito que venha a ser alegado pelo sujeito passivo, sendo certo, portanto, que é a este que cabe fazer a prova do seu direito, consoante a regra basilar extraída do Código de Processo Civil, artigo 333, inciso I. Assim, o prazo decadencial apropriado à espécie a ser considerado é, antes de mais nada, o do artigo 168 do CTN, que versa sobre o direito do sujeito passivo de pleitear a restituição do tributo pago a maior ou indevidamente.

Uma vez formalizada em tempo hábil a compensação, deve o sujeito passivo ter instrumentos hábeis a comprovar a regularidade do direito invocado, cabendo ao Fisco verificar a consistência das informações necessárias ao procedimento de homologação da compensação. Aliás, o artigo 170 do CTN é expresso ao atribuir à lei o poder de autorizar a compensação tão somente com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda pública, e sob as condições e garantias que a própria lei vier a estipular.

Assim, é somente a partir da formalização da compensação que há sentido em se falar em prazo para que a autoridade administrativa se pronuncie acerca do direito alegado. Neste sentido, cumpre observar que o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/03, veio a suprir lacuna antes existente na legislação, no sentido de que não havia um prazo estabelecido em lei para a análise do pleito. E o prazo que foi estabelecido pela lei para a homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação (art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96).

(Acórdão nº 1102-00.432, Relator: João Otávio Oppermann Thomé, Proferido na Sessão de 25/05/11)

De fato, nada impede que o Fisco perscrute, a qualquer tempo, os elementos formadores de um crédito reclamado por um contribuinte. O limite temporal está fixado no prazo para o contribuinte pleitear seu direito de repetição e, exercendo-o por meio da compensação, no prazo para o Fisco homologar a correspondente declaração. Desde que dentro deste último prazo, o Fisco pode exigir a comprovação dos elementos formadores do crédito indicado.

Trata-se de aplicar, para o caso da compensação, a exegese contida no artigo 37 da Lei nº 9.430/96:

Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.

Com efeito, pleiteada a compensação, esta constitui um fato permutativo entre elementos do patrimônio da pessoa jurídica. Mesmo sujeito à posterior homologação, a teoria contábil exige o lançamento deste fato administrativo quando de sua constituição. Enquanto não decair o direito de o Fisco lançar os créditos tributários referentes ao exercício financeiro em que ocorreu ou deveria ter ocorrido o mencionado lançamento, a pessoa jurídica tem o dever de manter os comprovantes da escrituração dos elementos que repercutiram na criação do crédito alegado na compensação.

Além do mais, há que se notar que, no caso presente, essa iniciativa foi perpetrada apenas no nível dos pagamentos antecipados (retenções na fonte ou estimativas mensais) que eventualmente tivessem reduzido o tributo devido.

Independentemente da possibilidade do Fisco ir além, isto é, no nível da apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL, para a qual existem discussões mais acirradas, o fato é que a jurisprudência desta Casa aceita de forma mais tranquila a verificação no nível dos pagamentos realizada após os cinco anos da declaração de compensação.

Portanto, como a lide resume-se à glosa de parcela das estimativas que compuseram o saldo negativo, rejeito a referida alegação.

Quanto ao mérito, amparada no que consta nas instruções de preenchimento da DIPJ do ano-calendário de 2001, a unidade de origem negou o direito creditório correspondente à referida parcela porque entendeu que os valores incluídos no PAEX não satisfazem à condição essencial da existência de crédito líquido e certo em favor do contribuinte.

A instância *a quo* corroborou essa posição lembrando que o Código Tributário Nacional (CTN) inclui a figura do parcelamento no seu art. 151, que trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário, em detrimento do art. 156, que cuida das hipóteses de extinção do crédito tributário. Repete também o que consta nas instruções de preenchimento da DIPJ do ano-calendário de 2001 e acrescenta, ainda, as instruções da DCOMP no sentido de que estimativas parceladas ficam condicionadas ao pagamento do referido parcelamento para que possam ser incluídas em pedidos de restituição ou compensação.

Essa, de fato, vinha sendo a opinião de muitas unidades da Receita Federal nas diversas situações nas quais o contribuinte apurava saldo negativo oriundo de estimativas não efetivamente recolhidas. O caso mais comum era aquele em que as estimativas haviam sido "pagas" mediante sua inclusão como débitos em outros processos de compensação. Como, muitas vezes, a homologação da compensação estava ainda pendente da solução de um contencioso, alegava-se que o contribuinte não possuía o direito líquido e certo no processo decorrente.

Nada obstante, o recente Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 02/2018 afastou esse ponto de vista. Depois de restringir seu escopo às declarações de compensação transmitidas até 31/05/2018, visto que a Lei n.º 13.670/2018 passou a vedar a compensação de débitos concernentes às estimativas, o referido ato normativo consolidou o entendimento do órgão nas situações em que as estimativas foram confessadas em DCTF e não foram quitadas nem por pagamento nem por compensação. Confira-se:

3. Inicialmente, observe-se que o entendimento consubstanciado no presente Parecer Normativo aplica-se à Declaração de Compensação (Dcomp) transmitida até 31 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, conforme dispõe o Ato Declaratório Interpretativo RFB n.º 4, de 14 de agosto de 2018.

(...)

8. A despeito de a situação aqui tratada se referir ao débito de estimativas quitadas por compensação, faz-se referência à hipótese em que as estimativas foram confessadas em DCTF e não foram quitadas nem por pagamento nem por compensação.

Mais à frente, o parecer trata do entendimento consolidado para os casos comuns acima mencionados, isto é, quando a homologação da compensação está ainda pendente da solução de um contencioso. Observe-se:

10. Na hipótese da Dcomp não homologada, a situação a ser vista deve ser a retratada em 31 de dezembro do ano-calendário em curso, pois é nesta data que ocorre o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL.

10.1. Assim, salvo a situação de ser considerada não declarada a Dcomp, extinto está o débito a título de estimativa, sob condição resolutória. Portanto, a estimativa pode ser deduzida do total do tributo devido, ou mesmo compor saldo negativo. Eventual não homologação em decisão definitiva deverá ser objeto de cobrança.

10.2. Destaque-se que se o despacho decisório não homologou a compensação antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, tornando-se definitivo em 31 de dezembro, não há formação do crédito tributário nem, como corolário lógico, a sua extinção. Afinal, como ainda não se configurou o fato jurídico tributário nem a conversão das estimativas em tributo, 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. Deve-se, portanto, proceder de acordo com o disposto nos arts. 52 e 53 da IN RFB n.º 1.700, de 2014.

10.3. Se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data, mas objeto de manifestação de inconformidade, e este está 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). Pouco importa o que vai ocorrer depois, pois em 31 de dezembro do corrente ano ocorrem três situações jurídicas concomitantes: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31 de dezembro; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação.

10.4. Evidentemente, se o sujeito passivo que teve a Dcomp não homologada antes do dia 31 de dezembro apresentar a manifestação de inconformidade e não incluir a estimativa na apuração do tributo e, portanto, não a considerou no tributo devido ou na composição do saldo negativo, o valor a ela correspondente deixa de ser devido. Logo, a manifestação de inconformidade se delimita ao direito creditório não homologado.

11. É por isso que 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. E se as estimativas compuserem o saldo negativo do IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL, estes tornam-se direito creditório a ser reconhecido caso o tributo devido, após o ajuste, seja inferior às estimativas compensadas. Vide acórdão do CARF neste mesmo diapasão:

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO COMPOSTO POR COMPENSAÇÕES ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

A compensação regularmente declarada, tem o efeito de extinguir o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive, para fins de composição de saldo negativo. Na hipótese de não homologação da compensação que compõe o saldo negativo, a Fazenda poderá exigir o débito compensado pelas vias ordinárias, através de Execução Fiscal. A glosa do saldo negativo utilizado pela ora Recorrente acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito, tendo em vista que, de um lado terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa de IRPJ não homologada, e, de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem. (Acórdão n.º1401-002.876, Rel. Claudio de Andrade Camerano, 16/8/2018)

11.1. Ressalte-se que esse crédito do sujeito passivo é líquido e certo para os fins do disposto no art. 170 do CTN. Se a estimativa é uma obrigação certa sua, também deve ser tido como certo o saldo negativo por ela formado. Afinal, não se pode negar o efeito que é próprio à estimativa, que existe em conformidade com o direito.

Por fim, o parecer deixa claro que tal entendimento se aplica também aos casos em que a estimativa foi objeto de parcelamento. Veja-se:

11.2. Ainda, o entendimento aqui esposado não só protege o direito do sujeito passivo de ter o direito creditório reconhecido, como também os interesses fazendários. Ora, não faria sentido indeferir o direito creditório no saldo negativo ou na base negativa se isso significasse ter de rever a cobrança das estimativas não compensadas, as quais podem estar até em execução fiscal ou, pior, estarem parceladas. Mesmo no caso de um pedido de restituição, os interesses fazendários também estão protegidos, uma vez que o crédito eventualmente reconhecido deve ser objeto de compensação de ofício, consoante arts. 89 a 96 da IN RFB nº1.717, de 2017. (*grifei*)

Portanto, merece guarida o recurso voluntário porque se alinha com o entendimento agora consolidado no âmbito da própria Receita Federal. Se o valor remanescente do saldo negativo pleiteado pelo contribuinte é oriundo de um débito de estimativa confessado no âmbito de um programa de parcelamento, não há porque não reconhecer o seu direito. Os interesses fazendários estão protegidos.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de rejeitar a preliminar de decadência, mas, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Voto Vencedor

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo, Redator designado

Em que pese o bem fundamentado voto proferido pelo Relator, peço vênias para divergir quanto ao mérito, no que fui acompanhado pela maioria dos meus pares.

O tema diz respeito à possibilidade de o sujeito passivo se valer de estimativas parceladas e não pagas para a composição de saldo negativo utilizado em compensação.

Mais uma vez, há que se dar total razão à decisão recorrida.

Nos termos do art. 2º, §4º, da Lei nº 9.430, de 1996, o saldo negativo de IRPJ é apurado, em 31 de dezembro de cada ano, quando o valor do IRPJ devido é superado pela soma das seguintes parcelas:

I - do IRPJ pago ou retida na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação da sua base de cálculo;

II - do IRPJ pago por estimativa.

Vê-se, portanto, que apenas o valor pago (aqui, com base no art. 156 do CTN e no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, deve-se entender recolhido ou compensado) poderá ser levado ao cálculo do saldo, para fins de apuração do montante passível de restituição e/ou compensação, na forma do art. 6º, inciso II, da mesma Norma.

Os valores de estimativa que deixaram de ser recolhidos tempestivamente pelo sujeito passivo, até o encerramento do exercício, não poderão mais ser exigidos por meio de lançamento de ofício (Súmula CARF n.º 82), não serão cobrados administrativamente e/ou por meio de execução fiscal (Nota Cosit n.º 31/2013 e Parecer PGFN/CAT n.º 88/2014) e não serão objeto de parcelamento (Pareceres PGFN/CAT n.º 1.658/2011 e 193/2013), sendo aplicável apenas a multa isolada de que trata o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei n.º 9.430, de 1996.

A controvérsia que se poria, então, é saber o tratamento a ser conferido em relação aos valores pagos a título de estimativa após o encerramento do período de apuração e levados ao ajuste anual da IRPJ.

A interpretação conjunta dos dispositivos citados da Lei n.º 9.430, de 1996, com o art. 170 do CTN, que exige a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo, para autorizar a compensação, leva à uma única conclusão: apenas os valores pagos até a data da realização da compensação, ou seja, a data de transmissão da DComp, poderão ser aproveitados em tal compensação.

Entender o contrário seria autorizar ao sujeito passivo a compensação de valores ilíquidos e incertos, o que feriria o referido art. 170 do CTN.

No caso, inexistente prova de que qualquer valor devido a título de estimativa de IRPJ e parcelado pela Recorrente tenha sido extinto por pagamento ou compensação. Pelo contrário, o extrato de fl. 31 revelam que tais valores foram incluídos em processo de parcelamento datado do ano de 2007 (18208.729818/2007-21), até porque a própria Recorrente admite que os referidos débitos foram parcelados no âmbito do Parcelamento instituído pela Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006.

Com plena razão, portanto, a autoridade fiscal e os julgadores de primeira instância que não admitiram a inclusão das estimativas parceladas na composição do suposto saldo negativo invocado pela Recorrente.

Tal posição, destaque-se, não são afastados pelo contido no item 11.2 do Parecer Normativo Cosit/RFB n.º 02/2018, por força dos normativos acima citados que impedem a execução fiscal e o parcelamento dos valores das estimativas não pagas tempestivamente.

Por todo o exposto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo