



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.904307/2010-40
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.536 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 09 de março de 2023
Recorrente RANDON ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ESTIMATIVA CONFESSADA. INTEGRAÇÃO. DIREITO SUPERVENIENTE. 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 dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente e aplicação da determinações Súmula CARF nº 177, 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. Destaque-se que a Unidade de Origem deverá considerar em sua investigação todas as provas colacionadas aos presentes autos devendo as compensações serem homologadas até o limite do crédito cuja liquidez e certeza forem devidamente constatadas.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Maurítânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra acórdão de n.º 02-88.633 proferido pela 2ª Turma da DRJ/BHE, em 04 de dezembro de 2018, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem resumir os fatos ocorridos até o momento, transcrevo a seguir o relatório que apoiou o acórdão de piso, que será complementado oportunamente:

DESPACHO DECISÓRIO

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 869633525, emitido eletronicamente em 03/08/2010, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP n.º 12709.71680.111006.1.7.02-3317.

O tipo do crédito utilizado é Saldo negativo de IRPJ, do ano-calendário 2003. Conforme DIPJ e PER/DCOMP, o valor desse saldo negativo seria igual a R\$ 71.683,13. No despacho, não foi reconhecido o direito creditório.

Os valores das parcelas de composição do crédito informados no PER/DCOMP e os valores confirmados pelo fisco foram assim discriminados no despacho decisório:

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP	ESTIM.PARCELADAS	SOMA PARC.CRED
PER/DCOMP	0,0	195,86	1.627.531,60	80.137,45	-	1.707.864,91
CONFIRMADAS	0,0	195,86	1.623.306,28	0,00	-	1.623.502,14

Tendo em vista que, como consta do despacho decisório, 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, chegou-se ao seguinte resultado:

- Somatório parcelas composição crédito confirmadas 1.623.502,14
- (-) IRPJ devido 1.636.181,78
- (=) Crédito reconhecido 0,00

Como enquadramento legal são citados os seguintes dispositivos: art. 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); § 1º do art. 6º e art. 74 da Lei n.º 9.430, 27 de dezembro de 1996; art. 4º e art. 36 da IN RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008.

O detalhamento das parcelas confirmadas encontra-se no documento intitulado “*Despacho Decisório - Análise de Crédito*”. Nele se identifica a razão para não confirmação das parcelas:

Pagamentos**Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas**

Código de Receita	Período de Apuração	Data de Arrecadação	Valor do Principal	Valor da Multa	Valor dos Juros	Valor Total do DARF	Valor Utilizado para Compôr o Saldo Negativo do Período	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
2362	30/04/2003	30/05/2003	128.254,67	0,00	0,00	128.254,67	128.254,67	126.022,45	2.232,22	Pagamento utilizado parcialmente em DCOMP de pagamento indevido para compensação com outros tributos
2362	31/05/2003	30/06/2003	239.482,73	0,00	0,00	239.482,73	239.482,73	237.489,63	1.993,10	Pagamento utilizado parcialmente em DCOMP de pagamento indevido para compensação com outros tributos
Total								367.737,40	363.512,08	4.225,32

Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP**Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas**

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da Estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JAN/2003	27935.19964.310307.1.7.02-2616	80.137,45	0,00	80.137,45	DCOMP não homologada
Total		80.137,45	0,00	80.137,45	

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificado do Despacho Decisório em 13/08/2010, conforme AR de fl. 16, o sujeito passivo protocolou, em 10/09/2010, a Manifestação de Inconformidade de fls. 17/19 e documentação que considera suficiente para comprovar as suas alegações.

Afirma que:

Afirma que:

- 2) A diferença no valor de R\$ 4.225,32 não confirmada refere-se aos PER/DCOMP's nº 40956.83094.111006.1.3.04-2200 e nº 04780.24100.111006.1.3.04-5500 nos valores de R\$1.950,00 e R\$1.760,00, respectivamente, transmitidos em 11/10/2010, e aos DARF's abaixo relacionados, conforme detalhado na DCTF retificadora apresentada em 13/10/2006.

PA	30/06/2003	30/06/2003
Código	2362	2362
Valor principal	R\$ 233,10	R\$ 282,22
Multa	R\$ 46,62	R\$ 56,44
Juros	R\$ 122,44	R\$ 148,25
Valor total	R\$ 402,16	R\$ 486,91
Data arrecadação	11/10/2006	11/10/2006

- 3) A estimativa compensada e não confirmada no valor de R\$ 80.137,45 consta no PER/DCOMP retificador nº 27935.19964.310307.1.7.02-2616. Referido PER/DCOMP foi objeto de análise pela Receita Federal não sendo homologado cfe. processo de crédito nº 11020-901.095/2010-49, apresentamos Manifestação de Inconformidade em 12/07/2010 a qual está sob a análise da Receita Federal, conforme docs. em anexo.

Por sua vez, a 2ª Turma da DRJ/BHE julgou improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente e não reconheceu o direito creditório pleiteado.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário nos seguintes termos:

“(…)

3. DO DIREITO

3.1. Das “Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP” A autoridade fiscal arrolou uma parcela constante do grupo “Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP”, conforme se pode observar da planilha abaixo:

Período de Apuração da Estimativa Compensada	Nº do Processo/ Nº da DCOMP	Valor da Estimativa Compensada PER/DCOMP	Valor Não Confirmado	Justificativa
JAN/2003	27935.19964.310307.1.07.02-2616	80.137,45	80.137,45	DCOMP não homologada

Esse valor aparentemente não confirmado, relativo ao PER/DCOMP elencado acima, faz-se necessário ressaltar, está sendo discutido em outro processo administrativo, de nº 11020.901095/2010-49, no qual houve a homologação apenas parcial de compensação efetuada pela Recorrente.

Atualmente, no entanto, o referido processo administrativo aguarda julgamento da manifestação de inconformidade apresentada pela Recorrente.

De fato, é comum que o contribuinte, no decorrer do ano-calendário, em vez de recolher as estimativas mensais, apresente Declaração de Compensação, compensando tais estimativas com crédito que entenda possuir em seu favor, e, no ajuste anual do Imposto de Renda, na DIPJ, deduza essas estimativas compensadas sob condição resolutória.

Ocorre que, após efetuar a análise da compensação, a autoridade administrativa pode considerá-la não homologada ou não declarada, dependendo da situação e das circunstâncias da referida compensação.

O mesmo acontece quando, no decorrer do ano-calendário, a d. Autoridade Fiscal entende que determinados valores deveriam ter sido adicionados à base de cálculo do IR e da CSLL e, em razão disso, efetua lançamento de ofício em relação a montantes de IR e CSLL que supostamente teriam deixado de ser recolhidos pelo contribuinte.

Em face dessas situações, a questão que surge é: pode o Fisco, a partir do momento em que considera uma compensação efetuada dentro desses moldes como não homologada ou mesmo não declarada, ou a partir do momento em que há a lavratura de auto de infração, realizar a cobrança – com aplicação de multa e glosa das estimativas e outras quantias – de valores porventura deduzidos na apuração do ajuste anual do Imposto de Renda?

No entendimento da d. Autoridade Fiscal, o Fisco pode sim glosar as estimativas compensadas, reduzindo o saldo negativo pleiteado pelo contribuinte, e, conseqüentemente, deixar de homologar a compensação realizada em razão da insuficiência do crédito reconhecido.

Entretanto, esse não é o melhor encaminhamento a ser dado à questão.

Isso porque, uma vez proferido despacho decisório não homologando a compensação declarada, ou uma vez lavrado o auto de infração relativo a lançamento complementar de IRPJ, abre-se a possibilidade de o contribuinte recorrer dessa decisão, iniciando o contencioso administrativo, que pode se desdobrar, ainda, em recurso voluntário ao Conselho de Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), e, se for o caso, à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), via recurso especial de divergência.

Ademais, conforme preconizado pelo art. 151, III, do CTN, a apresentação de defesa em âmbito administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário sob análise, não havendo dúvidas a respeito disso.

Ou seja, enquanto houver defesa/recurso administrativo pendente de decisão final, o suposto débito objeto de lançamento tem sua exigibilidade suspensa, de modo que não pode ser realizado qualquer ato tendente à sua cobrança pelo Fisco, o que também impede, por conseguinte, a cobrança indireta desse débito mediante redução do saldo negativo apurado ao final do período de apuração.

Com efeito, havendo possibilidade de revisão da decisão que não homologou a compensação de estimativa em âmbito administrativo, não há como desconsiderar esses valores utilizados na composição do saldo negativo.

De outro lado, mesmo que já tenha sido proferida decisão administrativa definitiva reconhecendo a existência desse débito, ainda assim essa parcela deverá ser considerada para fins de composição do saldo negativo. Explica-se.

Ocorre que, em caso de não homologação da compensação e/ou procedência do lançamento, o respectivo crédito tributário será regularmente exigido do contribuinte por meio da competente ação de execução fiscal, a qual, quando paga (voluntária ou forçadamente), irá recompor o saldo negativo.

De outro modo, caso o Poder Judiciário afaste a cobrança do débito executado por entender como legítimo o direito pleiteado pelo contribuinte, tal decisão confirmará o saldo negativo originalmente retratado na DIPJ e informado pelo contribuinte. Ou seja, nesta hipótese, o Poder Judiciário reconhece a validade do pagamento por meio da compensação efetuada pelo contribuinte, motivo pelo qual também neste caso o saldo negativo deverá ser recomposto.

Como se verifica, seja lá qual for a hipótese a se tratar, o débito de estimativa objeto de compensação não homologada não só pode, como deverá ser considerado na formação do saldo negativo.

Além disso, o equivocado entendimento apresentado pela fiscalização – de reduzir o saldo negativo quando houver dentre as parcelas que compõem o respectivo saldo negativo compensações não homologadas – implica, na verdade, em dupla cobrança do mesmo crédito tributário, já que:

- a) de um lado, o Fisco questiona a base de cálculo do IRPJ e reduz indevidamente o saldo negativo pleiteado no PER/DCOMP, o que acarreta a não homologação (ao menos parcial) das compensações que aproveitaram tal crédito;
- b) por outro lado, o Fisco também exige do contribuinte, via despacho decisório, o suposto valor decorrente da não homologação do direito creditório pleiteado e que acabou compondo alguma das parcelas do saldo negativo.

O contribuinte, portanto, acaba pagando duas vezes pelo mesmo débito: (i) num primeiro momento, mediante a redução do saldo negativo e (ii) num segundo momento, pela via da cobrança decorrente da não homologação da compensação que compõe o saldo negativo (controlado em processo administrativo fiscal próprio, o qual deve obediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório).

Em outras palavras, há nítida ocorrência de *bis in idem*, uma vez que não há dúvidas de que o resultado final do processo administrativo nº 11020.901095/2010-49 não causará qualquer reflexo negativo ao montante apurado a título de saldo negativo, seja porque a decisão favorável ao contribuinte determinará a extinção do lançamento, seja porque havendo decisão desfavorável, o contribuinte será obrigado a quitar os débitos lá indicados, o que confirmará, oportunamente, o lastro do respectivo direito creditório.

É exatamente por essa razão que, nas hipóteses como a que ora se apresenta, eventuais débitos relacionados a compensações não homologadas que compõe o saldo negativo deverão ser cobrados pelas vias próprias, não cabendo, portanto, a glosa do próprio saldo negativo apurado na DIPJ. Esse é o entendimento apresentado pela RFB na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18, de 13 de outubro de 2006, que, apesar de ter tratado da questão de débitos de estimativas declaradas em DCTF, é plenamente aplicável ao caso em tela, conforme se verifica da sua ementa, abaixo colacionada: (...)

O mesmo entendimento pode ser verificado em inúmeros acórdãos proferidos por Delegacias da Receita Federal de Julgamento da Receita Federal do Brasil, conforme se observa das decisões abaixo explicitadas, *in verbis*: (...)

Por fim, eliminando quaisquer dúvidas que porventura ainda possam restar, cumpre trazer à baila o entendimento recentemente exarado pela COSIT por meio do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 02, de 03 de dezembro de 2018, conforme se observa da ementa abaixo colacionada: (...)

Portanto, o fato de existir uma compensação não homologada já em processo de cobrança cujo débito lá questionado teria relação com o Saldo Negativo do ano-calendário sob análise, não pode implicar em redução do mencionado Saldo Negativo de IRPJ em qualquer hipótese, até porque, caso ao final seja a cobrança considerada procedente, nenhum prejuízo advirá ao Fisco, que poderá exigir o débito dali decorrente através de execução fiscal.

O que não se pode admitir, a toda evidência, é a dupla cobrança do valor ora em análise, por meio da não homologação da compensação e também por meio da redução do saldo negativo do exercício.

Isto porque, conforme já demonstrado anteriormente, o débito decorrente da compensação não homologada já está sendo cobrado através da via própria, motivo pelo qual não pode ser indiretamente exigido pela via da glosa do saldo negativo, sob pena de duplicidade.

A conclusão, portanto, é que o Fisco não poderá realizar a cobrança indireta desses valores pela redução do crédito (saldo negativo) formado, devendo utilizar os meios previstos em lei para a cobrança desses débitos, quando a compensação não for homologada.

Há que se reconhecer, portanto, a impossibilidade de a autoridade fiscal excluir as parcelas em questão do saldo negativo apurado no Exercício 2004, na medida em que tais valores, discutidos no âmbito do processo administrativo n.º 11020.901095/2010-49, já estão sendo discutidos em processo administrativo fiscal específico.

Por essa razão, pugna para que seja computado no saldo negativo respectivo todas as estimativas compensadas pela Recorrente, sob pena de enriquecimento sem causa do erário.

4. DO PEDIDO

Diante do exposto, requer a Recorrente que seja integralmente reformado o acórdão n.º 02-88.633, lavrado pela 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, de modo que seja afastada a decisão ora objeto de irrisignação, devendo ser plenamente consideradas as estimativas compensadas na composição do saldo negativo, extinguindo-se a cobrança ora em discussão no presente processo administrativo.”

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 n.º 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional.

Conforme já relatado, o presente processo versa sobre declaração de compensação) não homologada integralmente, referente ao saldo negativo de IRPJ, ano-calendário de 2003.

Na decisão de piso, assim constou:

“(…)

Pagamentos não confirmados Na sua peça contestatória, a interessada apresenta novas parcelas de composição do crédito que, no PER/DCOMP, foram informadas como pagamentos e não confirmadas pela autoridade fiscal. Referem-se a formas complementares de extinção do débito de estimativa apurado em junho de 2003.

Consultas aos sistemas da Receita Federal confirmam que essas novas parcelas podem compor o saldo negativo do ano-calendário 2003:

PER/DCOMP - Consulta - v20180607

Débitos Declarados

PER/DCOMP	C. Receita	Per. Apuração	Valor do Principal	Valor da Multa	Valor do Juros	Valor Total do Débito
40956.83094.111006.1.3.04-2200	2362-01	01/06/2003	1.950,00	390,00	1.024,33	3.364,33
Totais:			1.950,00	390,00	1.024,33	3.364,33

Dados Complementares

Nome empresarial/Nome	CNPJ/CPF	Débito Sucetida/Filial
RANDON ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA	91.108.027/0001-58	
Data de Vencimento	Periodicidade	Nº Processo
31/07/2003	Mensal	
		Débito Parcelado
		NÃO
		Valor Compensado
Situação da Declaração	Motivo da situação da declaração	
HOMOLOGAÇÃO TOTAL	HOMOLOGAÇÃO CONCLUÍDA	

PER/DCOMP - Consulta - v20180607

Débitos Declarados

PER/DCOMP	C. Receita	Per. Apuração	Valor do Principal	Valor da Multa	Valor do Juros	Valor Total do Débito
04780.24100.111006.1.3.04-5500	2362-01	01/06/2003	1.760,00	352,00	924,52	3.036,52
Totais:			1.760,00	352,00	924,52	3.036,52

Dados Complementares

Nome empresarial/Nome	CNPJ/CPF	Débito Sucetida/Filial
RANDON ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA	91.108.027/0001-58	
Data de Vencimento	Periodicidade	Nº Processo
31/07/2003	Mensal	
		Débito Parcelado
		NÃO
		Valor Compensado
Situação da Declaração	Motivo da situação da declaração	
HOMOLOGAÇÃO TOTAL	HOMOLOGAÇÃO CONCLUÍDA	

Documento de Arrecadação - Consulta - Pagos.

Data/Hora 30/11/2018 | 14:47:58 Período pesquisado 11/10/2006 a 11/10/2006

RESUMO EXTRATO COMPOSIÇÃO HISTÓRICO UTILIZAÇÃO DUPLICADOS VINCULAÇÃO

CNPJ Nome empresarial
91.108.027/0001-58 RANDON ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA

Nr. registro	Dt. arrecadação	Banco	Agência	Dt. vencimento	Per. apuração	Valores do registro	Saldo
3027884691-4	11/10/2006	237	5571	31/07/2003	30/06/2003	1 2362	233,10
						2 3252	46,62
						3 2807	122,44
						Valor total	402,16

Nr. referência Tipo documento Sistema de Interesse
DARF PRETO PJ REDE LOCAL

VI reservado para C/C PJ 0,00

Alocações Débito Tributo PA Receita Dt. vencimento Valor Processo Inscrição 1 / 3

IRPJ	01/06/2003	2362	31/07/2003	176.812,61		

Tipo	Dt. alocação	Sistema	VI util principal	VI util multa	VI util juros	VI amortizado
C	26/12/2006	FISCEL	233,10	0,00	0,00	233,10
C	26/12/2006	FISCEL	0,00	46,62	0,00	46,62
C	26/12/2006	FISCEL	0,00	0,00	122,44	122,44

Documento de Arrecadação - Consulta - Pagos.

Data/Hora 30/11/2018 | 14:42:15 Período pesquisado 11/10/2006 a 11/10/2006

RESUMO EXTRATO COMPOSIÇÃO HISTÓRICO UTILIZAÇÃO DUPLICADOS VINCULAÇÃO

CNPJ Nome empresarial
91.108.027/0001-58 RANDON ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA

Nr. registro	Dt. arrecadação	Banco	Agência	Dt. vencimento	Per. apuração	Valores do registro	Saldo
3027884701-5	11/10/2006	237	5571	31/07/2003	30/06/2003	1 2362	282,22
						2 3252	56,44
						3 2807	148,25
						Valor total	486,91

Nr. referência Tipo documento Sistema de Interesse
DARF PRETO PJ REDE LOCAL

VI reservado para C/C PJ 0,00

Alocações Débito Tributo PA Receita Dt. vencimento Valor Processo Inscrição 1 / 3

IRPJ	01/06/2003	2362	31/07/2003	176.812,61		

Tipo	Dt. alocação	Sistema	VI util principal	VI util multa	VI util juros	VI amortizado
C	26/12/2006	FISCEL	282,22	0,00	0,00	282,22
C	26/12/2006	FISCEL	0,00	56,44	0,00	56,44
C	26/12/2006	FISCEL	0,00	0,00	148,25	148,25

A soma das novas parcelas confirmadas corresponde a R\$ 4.225,32, valor equivalente ao não confirmado no despacho decisório a título de pagamentos.

Compensação não homologada Quanto à estimativa de janeiro, o processo 11020.901095/2010-49 encontra-se pendente de julgamento pela RFB. Conseqüentemente, permanece a situação de compensação não homologada.

Assim dispõe o Código Tributário Nacional (CTN), a respeito da compensação:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

[.....]

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.

Qual o conceito de compensação? É pacífico ser a forma de extinção das obrigações do mesmo gênero das pessoas que são, reciprocamente, credoras e devedoras entre si, até onde as dívidas se compensem. Para que tal encontro de contas possa ocorrer no contexto tributário, é imperativo que o crédito que o sujeito passivo afirma ter em seu favor atenda aos requisitos de certeza e liquidez, condição imposta pelo citado art. 170 do CTN, impedindo a pretensa utilização do instituto da compensação quando não se configurar, por parte do contribuinte, a condição de credor perante a Fazenda Pública.

Quanto à apuração dos débitos por estimativa, assim dispõe a Lei nº 9.430, de 1996: (...)

Nas orientações para preenchimento da ficha 12 da Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ), na qual é apresentada a apuração do saldo negativo de IRPJ, esta é a instrução em relação à linha na qual devem ser informadas as deduções referentes às estimativas: “Somente podem ser deduzidos na apuração do ajuste anual os valores de estimativa efetivamente pagos relativos ao ano-calendário objeto da declaração”.

E outra não poderia ser a orientação, pois essa dedução, bem como as retenções na fonte, como resta claro nos dizeres da Lei nº 9.430, de 1996, é considerada antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração. Ora, seria totalmente descabido considerar como antecipação, passível de dedução, o montante que não ingressou nos cofres públicos, seja pelo recolhimento, seja pela retenção na fonte, seja objeto de efetiva compensação. Nessa hipótese, não está configurada, como exige o instituto da compensação, a condição de credor do contribuinte perante a Fazenda.

Entendo estar correta, portanto, a decisão da autoridade fiscal no despacho decisório em que, no caso em análise, não considerou como parcela confirmada da composição do crédito as compensações não confirmadas, por não atenderam aos requisitos de certeza e liquidez exigidos para a invocação do instituto da compensação. Consequentemente, se não houve compensação, nem extinção por outra das formas previstas no art. 156 do CTN, não há antecipação a ser considerada como dedução na apuração do crédito quando do encerramento do período.

Cálculo do direito creditório

Refazendo os cálculos quanto ao reconhecimento do direito creditório, temos:

• Parcelas composição crédito confirmadas DD	1.623.502,14
(+) Retenções confirmadas Acórdão	4.225,32
(=) Total parcelas confirmadas	1.627.727,46

Como o total de parcelas confirmadas, R\$ 1.627.727,46, permanece inferior ao imposto devido, R\$ 1.636.181,78, não há crédito a ser reconhecido em favor da interessada.”

Em suas razões recursais, a Recorrente apresentou, dentre outros argumentos para reforma da decisão recorrida, a aplicabilidade do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 02, de 03 de dezembro de 2018.

Analisando o autos, entendo assistir à Recorrente, pelo menos em parte. Explique-se.

No tocante aos valores oriundos de estimativas compensadas, 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 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 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;”

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 n.º 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.

Desta feita, tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito 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 n.º 02, de 2018 e da Súmula CARF n.º 177.

Logo, 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.

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 n.º 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.

Cumprе 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).

Ante o exposto, oriento-me voto no sentido de dar provimento em parte ao recurso voluntário parcial ao Recurso Voluntário para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente e aplicação das determinações da Súmula CARF n.º 177, 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. Destaque-se que a Unidade de Origem deverá considerar em sua investigação todas as provas colacionadas aos presentes autos devendo as compensações serem homologadas até o limite do crédito cuja liquidez e certeza forem devidamente constatadas.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça