



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11065.721563/2013-20
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.314 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de janeiro de 2021
Recorrente CORTUME KRUMENAUER S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS NÃO HOMOLOGADAS. DÉBITO ANTERIOR NÃO QUITADO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE INDÉBITO.

Como a extinção do crédito tributário por homologação de compensação declarada retroage à data de apresentação da DCOMP, o litígio em torno da não homologação de compensação de estimativa constitui prejudicial à decisão acerca do saldo negativo formado com a estimativa e utilizado em compensação.

Confirmada a não homologação das compensações de estimativas que compõem o saldo negativo ora pleiteado, e não tendo sido os referidos débitos adimplidos no prazo de 30 dias após ciência da decisão administrativa irreformável, não há como se reconhecer o indébito pleiteado, pois é inadmissível o contribuinte primeiro beneficiar-se do crédito antes do pagamento do tributo que daria ensejo àquele indébito. Inteligência dos Acórdãos 9101-004.447 e 9101-004.450.

SALDO NEGATIVO NÃO RECONHECIDO E FORMADO POR ESTIMATIVAS COMPENSADAS NÃO HOMOLOGADAS. COBRANÇA EM DUPLICIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Deve a unidade de origem adotar as cautelas necessárias a fim de que os débitos do presente processo não sejam cobrados em duplicidade com os débitos de estimativa já inscritos em dívida ativa que formavam o saldo negativo pleiteado e cujas compensações não foram homologadas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Andréa Duek Simantob que votou pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano que votou por dar-lhe provimento parcial para sobrestamento do feito até julgamento do processo judicial prejudicial e os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob que votaram por dar provimento ao recurso. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Andréa Duek Simantob.

Nos termos do Art. 58, §5º, Anexo II do RICARF, a conselheira Adriana Gomes Rêgo não votou nesse julgamento, por se tratar de questão já votada pela então conselheira Viviane Vidal Wagner na reunião anterior. Presidiu o julgamento a conselheira Andréa Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

ANDRÉA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Lívia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por CORTUME KRUMENAUER S.A. em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-004.152, na sessão de 16 de outubro de 2019, no qual colegiado, por maioria de votos, decidiu negar provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS NÃO HOMOLOGADAS. DÉBITO ANTERIOR NÃO QUITADO. IMPOSSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DE INDÉBITO.

Como a extinção do crédito tributário por homologação de compensação declarada retroage à data de apresentação da DCOMP, o litígio em torno da não homologação de compensação de estimativa constitui prejudicial à decisão acerca do saldo negativo formado com a estimativa e utilizado em compensação.

Confirmada a não homologação das compensações de estimativas que compõem o saldo negativo ora pleiteado, e não tendo sido os referidos débitos adimplidos no prazo de 30 dias após ciência da decisão administrativa irreformável, não há como se reconhecer o indébito pleiteado, pois é inadmissível o contribuinte primeiro beneficiar-se do crédito antes do pagamento do tributo que daria ensejo àquele indébito. Inteligência dos Acórdãos 9101-004.447 e 9101-004.450.

SALDO NEGATIVO NÃO RECONHECIDO E FORMADO POR ESTIMATIVAS COMPENSADAS NÃO HOMOLOGADAS. COBRANÇA EM DUPLICIDADE. IMPOSSIBILIDADE.

Deve a unidade de origem adotar as cautelas necessárias a fim de que os débitos do presente processo não sejam cobrados em duplicidade com os débitos de estimativa já inscritos em dívida ativa que formavam o saldo negativo pleiteado e cujas compensações não foram homologadas.

O litígio decorreu de manifestação de inconformidade quanto ao não reconhecimento de parte do direito creditório referente a saldo negativo da CSLL do ano-calendário de 2011, porque formado por estimativas compensadas e objeto de atos de não-homologação em discussão administrativa.

A autoridade julgadora de 1ª instância julgou improcedente a manifestação de inconformidade em razão de que as *estimativas não quitadas não incrementam o saldo negativo do CSLL, não ensejando qualquer restituição* (e-fls. 170/173), do qual se destaca o seguinte trecho do voto condutor:

O litígio proposto pelo contribuinte gira em torno do direito ao crédito presumido do IPI, reconhecido pelo Poder Judiciário. Essa questão é objeto do processo administrativo n.º 11065.000715/2010-12. É inviável a nova apreciação em função da litispendência, nos termos do art. 301, V, § 3º, do Código de Processo Civil (CPC), aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal. Em outras palavras, é incabível a repetição do litígio.

(...)

Consoante se verifica, a ação judicial teve natureza estritamente declaratória, ou seja, limitou-se a declarar a existência de uma relação jurídica (art. 4º, I, do CPC). Não houve, portanto, a liquidação do direito do interessado. Em outras palavras, não houve a valoração desse direito. O interessado efetuou a compensação que entendeu cabível, sujeitando-se à atuação do Fisco. Essa valoração e utilização se deu no âmbito do processo administrativo n.º 11065.000715/2010-12. Assim, as estimativas não quitadas, consoante decidido no processo administrativo n.º 11065.000715/2010-12, não podem formar saldo negativo (...) para fins de restituição.

(...)

O Colegiado *a quo*, por sua vez, ao negar provimento ao recurso voluntário, fundamentou sua decisão no fato de que *confirmada a não homologação das compensações de estimativas que compõem o saldo negativo ora pleiteado, e não tendo sido os referidos débitos adimplidos no prazo de 30 dias após ciência da decisão administrativa irreformável, não há como se reconhecer o indébito pleiteado, pois é inadmissível o contribuinte primeiro beneficiar-se do crédito antes do pagamento do tributo que daria ensejo àquele indébito* (e-fls. 274/308), destaca-se parte do voto do redator designado:

Para que o Fisco possa reconhecer um indébito faz-se necessário, de antemão, que o tributo devido tenha sido extinto, não sendo suficiente a mera expectativa de cobrança.

Desse modo, não vejo como reconhecer o crédito se parte dos valores pleiteados (estimativas) no processo em que se analisa (por exemplo, ano "X"), depende do provimento de recurso no processo em que se analisa o crédito do período "X-1". Não vejo como razoável reconhecer-se indébito tributário sem que o crédito requerido tenha sido efetivamente extinto. Se a mera possibilidade de cobrança fosse suficiente para reconhecer-se um determinado indébito, não haveria porque não se reconhecer débitos confessados em DCTF, mas que não foram adimplidos, pois, da mesma forma que nos casos da DComp, o débito informado em DCTF configura confissão de dívida.

E mesmo na hipótese de extinção do processo administrativo e inscrição em dívida ativa dos débitos em questão (quer como estimativas, quer como imposto devido no ajuste anual), a presunção de certeza de liquidez e certeza se dá quanto ao crédito da Fazenda (débito do contribuinte), e não o contrário. Somente há que se falar em certeza e liquidez do crédito do contribuinte em caso de extinção de seu débito inicial utilizado posteriormente na formação desse indébito.

De outra banda, indeferir o crédito pleiteado sem que o litígio administrativo tenha findado, também não me parece razoável.

Em situações como a ora analisada, este colegiado tem adotado uma posição conservadora, visando a resguardar os interesses de ambas as partes: não se reconhece o direito creditório, mas também não se permite uma duplicidade de cobrança dos valores de estimativa cuja compensação foi não homologada, por meio do sobrestamento do julgamento até que os processos prejudiciais tenham seu término na esfera administrativa.

No caso concreto, contudo, o saldo de crédito que o contribuinte busca o reconhecer diz respeito a estimativas cujas compensações declaradas pelo contribuinte não foram homologadas.

Nesses casos, de acordo com o § 7º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 dias, o pagamento dos débitos indevidamente compensados, contados da ciência do ato que de não homologação - no caso, a decisão administrativa irreformável no processo nº 11065.000715/2010-12.

Tendo em vista que o contribuinte não efetuou o recolhimento das estimativas em questão, nos termos do § 8º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o débito foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União (processo nº 11065.727.149/2019-10), não havendo que se falar, no que diz respeito ao crédito adicional requerido nessa fase processual, em reconhecimento de qualquer saldo de indébito advindo de estimativas não extintas e ainda objeto de cobrança.

Esse mesmo entendimento foi adotado pela 1ª Turma da CSRF em recentes julgamentos, em relação aos quais, inclusive, tive a oportunidade de participar. Tratam-se dos Acórdãos 9101-004.447 e 9101-004.450, julgados na sessão de 09 de outubro de 2019. Valho-me de excertos do voto da ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa para elucidar o entendimento mais recente daquele colegiado no Acórdão 9101-004.447:

[...]

No caso desse precedente, o Acórdão determinou o sobrestamento do feito até o término do processo administrativo prejudicial no qual se discutia a compensação das estimativas que compunham o saldo negativo pleiteado naqueles autos, com retorno dos autos à turma ordinária a partir da solução daquele litígio prejudicial.

Contudo, no caso concreto, conforme já esclarecido, o processo administrativo prejudicial já foi encerrado e o contribuinte não adimpliu os débitos que restaram em aberto, e, conseqüentemente, tornou-se definitiva a não homologação das estimativas que compõe o saldo negativo ora pleiteado.

Assim sendo, o pleito do contribuinte não pode prevalecer.

Por outro lado, esclarece-se que deve a unidade de origem adotar as cautelas necessárias a fim de que os débitos do presente processo não sejam cobrados em duplicidade com os débitos de estimativa já inscritos em dívida ativa que formavam o saldo negativo pleiteado e cujas compensações não foram homologadas no processo nº 11065.000715/2010-12.

CONCLUSÃO

Isso posto, voto por negar provimento ao recurso voluntário, devendo a unidade de origem adotar as cautelas necessárias a fim de que os débitos do presente processo não sejam cobrados em duplicidade com os débitos de estimativa já inscritos em dívida ativa.

Cientificada em 06/02/2020 (e-fl. 312), a Contribuinte interpôs recurso especial em 20/02/2020 (e-fls. 316/347) no qual arguiu divergência admitida no despacho de exame de admissibilidade (e-fls. 382/388), do qual se extrai:

O recorrente argumenta que o acórdão paradigma discute, a exemplo do recorrido, a possibilidade de a Secretaria da Receita Federal do Brasil não homologar a compensação de estimativas, promovendo sua cobrança, e, concomitantemente, glosar o

saldo negativo do mesmo período de apuração, indeferindo o pedido de restituição/compensação que se valia deste crédito.

Todavia, ao contrário do decidido pelo acórdão recorrido, a decisão paradigma teria concluído que a DCOMP que se presta a extinguir a estimativa mensal representa um instrumento de confissão de dívida, que deve ser cobrada do contribuinte em caso de não homologação da compensação declarada. Não seria possível, portanto, também glosar o saldo negativo correspondente, sob pena de se promover cobrança em duplicidade.

[...]

Para fundamentar sua decisão, o voto vencedor do acórdão defendeu que somente goza de certeza e liquidez aquele crédito relacionado a tributo efetivamente extinto, o que não ocorre por meio da mera declaração de compensação do débito. Diante da definitividade da não homologação da compensação das estimativas mensais, entendeu a decisão que parte do direito creditório pleiteado pelo contribuinte deveria efetivamente ser negado, conforme decidido pela unidade de origem. Além disso, dispôs a decisão que caberia a esta unidade de origem adotar as devidas cautelas para que os débitos confessados na DCOMP não homologada não fossem cobrados em duplicidade com a glosa do saldo negativo de CSLL.

Já o Acórdão n.º 9101-002.489, segundo paradigma trazido pelo contribuinte, dispõe em seu voto condutor:

“A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior refere-se ao cabimento, ou não, da glosa de estimativas cobradas em Declaração de Compensação na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado em Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Trata-se de matéria atualmente pacificada tanto no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), quanto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), como segue:

Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit n.º 18, de 13 de outubro de 2006:

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.

(...)

Também relevante o posicionamento expresso no voto condutor decidido à unanimidade pela 1ª T. da 2ª C. da 1ª Seção do CARF no Acórdão n.º 1201-001.054, de 30 de julho de 2014, abaixo transcrito (fls.169-170):

Ora, temos aqui uma situação gravosa sendo imposta a ora Recorrente. Isso porque, temos, de um lado, processos administrativos relacionados a não homologação/homologação parcial das compensações efetuadas para fins de liquidação dos débitos de estimativa que passaram e compor o saldo negativo do ano de 2004 e, de outro, o presente processo, por meio do qual a Fiscalização e a DRJ entendem que a estimativas em discussão não devem compor o saldo negativo utilizado pelo Recorrente, reduzindo o crédito utilizado, fazendo remanescer um débito em aberto.

Assim, caso entendêssemos no presente processo que tais estimativas, extintas por compensações (em discussão administrativa) devem ser desconsideradas para fins de composição do saldo negativo do respectivo período e, nos demais processos, a Recorrente venha a ter uma decisão desfavorável, teríamos uma cobrança em duplicidade dos respectivos valores. Isso porque, a Recorrente seria chamada a pagar as estimativas indevidamente compensadas, com os devidos acréscimos legais ao mesmo tempo em que seria obrigada também, a pagar os débito liquidados através do aproveitamento do saldo negativo do período.

A não homologação das compensações vinculadas às estimativas de IRPJ e CSLL tem determinado, em efeito cascata, o não reconhecimento dos saldos negativos apurados ao final do exercício, o que vem causando um verdadeiro imbróglio processual.

Do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.”

Verifica-se que o paradigma apresenta interpretação da legislação tributária que efetivamente destoa da esposada pelo Acórdão n.º 1301-004.152, ora recorrido.

Ao contrário da decisão recorrida, o paradigma declara expressamente que, uma vez não homologada a compensação das estimativas, os débitos devem ser cobrados conforme foram confessados em DCOMP, sendo incabível a sua glosa na apuração da contribuição a pagar ou do saldo negativo do tributo. Segundo a decisão, a eventual glosa no cômputo do saldo negativo em concomitância com a cobrança ordinária das estimativas confessadas implicaria em cobrança em duplicidade dos respectivos valores.

Aduz a Contribuinte que, com base no Parecer PGFN/CAT n.º 88/2014, na Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18/2006 e no Parecer COSIT n.º 02/2018, *a interpretação a ser dada é a de que, uma vez declarada a compensação de estimativa mensal de CSLL esta é considerada definitivamente extinta para fins de formação do saldo negativo, na forma do artigo 156 do CTN, sendo considerado o referido crédito (saldo negativo) líquido e certo para compensações futuras ex vi do art. 170 do CTN.* Informa que as estimativas de março e agosto de 2011, não homologadas e inscritas em Dívida Ativa da União, já estão sendo cobradas judicialmente. Defende que *a única exegese possível a partir da leitura conjunta dos §§ 2º, 6º, 7º, 9º e 10º do art. 74 da Lei n. 9430/96 e aos artigos 156 e 170 do CTN, bem como do Parecer PGFN/CAT n. 88/2014, a Solução de Consulta Interna COSIT n. 18/2006 e o Parecer COSIT n. 02/2018, é de que serão as próprias estimativas (após convertidas na CSLL em si, quando da conclusão do exercício) cobradas judicialmente, devendo ser confirmado, sempre e necessariamente, o saldo negativo de CSLL apurado, na medida que é essa a opção do legislador (a cobrança da própria dívida da estimativa cuja compensação não foi homologada), e considerada definitivamente extinta a estimativa por compensação para fins de formação do saldo negativo. Do contrário, haverá fabricação de dívida inexistente e cobrança de valores em duplicidade.* Ao final, requer provimento integral ao Recurso Especial a fim de confirmar o saldo negativo da CSLL do ano-calendário 2011.

Os autos foram remetidos à PGFN em 22/04/2020 (e-fls. 389), e retornaram em 12/05/2020 sem contrarrazões.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O recurso especial da Contribuinte deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei n.º 9.784, de 1999. De fato, para o paradigma n.º 9101-002.489 bastou as estimativas terem sido compensadas mediante apresentação de DCOMP para sua admissibilidade no saldo negativo em debate, não se demandando qualquer investigação acerca do destino dado às compensações declaradas, diversamente do recorrido que, frente a circunstâncias verificadas depois da não-homologação da

compensação declarada, negou a integração das estimativas no direito creditório pretendido pela Contribuinte.

Recurso especial da Contribuinte - Mérito

O acórdão recorrido entendeu não ser possível compensar saldo negativo de CSLL formado por estimativas de março a agosto de 2011 também compensadas, mas não homologadas na esfera administrativa, mormente se, depois da definitividade da decisão de não-homologação, tais estimativas foram inscritas em Dívida Ativa da União.

O voto condutor do acórdão recorrido parte da correta premissa de que, para ser possível o reconhecimento de um indébito, faz-se necessário que *o tributo devido tenha sido extinto, não sendo suficiente a mera expectativa de cobrança*.

De fato, inexistindo manifestação administrativa ou judicial que imponha a adoção de outro entendimento, esta Conselheira reitera, aqui, o voto proferido no Acórdão 9101-004.447, sessão de julgamento de 09 de dezembro de 2019¹, e que inclusive serviu de fundamento ao voto vencedor da decisão recorrida.

Inicialmente no que se refere à estimativa parcelada, a PGFN defende que *na hipótese destes autos não se cumpriu uma condição básica para o deferimento do direito à restituição/compensação do saldo negativo de IRPJ, qual seja, o efetivo pagamento do tributo*. Destaca que à época da transmissão da DCOMP não havia crédito líquido e certo disponível para compensação.

A Contribuinte, de seu lado, argumenta que a glosa da estimativa na composição do saldo negativo representaria sua cobrança indireta, bem como enriquecimento sem causa ao Erário, dado que o parcelamento foi aceito e está sendo devidamente quitado. Invoca, ainda, manifestação desta Turma no Acórdão n.º 9101-002.093, proferido na sessão de 21 de janeiro de 2015 e assim ementado:

IRPJ SALDO NEGATIVO ESTIMATIVA APURADA PARCELAMENTO COMPENSAÇÃO CABIMENTO.

Descabe a glosa na composição do saldo negativo de IRPJ de estimativa mensal quitada por compensação, posteriormente não homologada e cujo valor foi incluído em parcelamento especial.

Do seu voto condutor extrai-se:

A questão objeto de recurso especial se relaciona a glosa de parcela de estimativa que compôs o saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 2002, desconsiderada em razão de ter sido objeto de parcelamento especial.

A meu juízo, não merece reparo o acórdão vergastado.

De fato, trata-se, na origem, de parcela da estimativa de fevereiro de 2002, declarada em DCTF, e quitada por compensação formalizada no Processo n.º 10410.007361/200289, e que, em 2009, diante da não homologação da compensação, foi incluída no parcelamento especial.

Obviamente, se o valor da estimativa quitado por compensação não foi homologado, e o correspondente débito foi objeto de parcelamento cuja regularidade do adimplemento não foi questionada, não há como desconsiderá-la

¹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

na composição do saldo negativo de 2002, sob pena de resultar em exigência em duplicidade.

A situação é análoga à das estimativas quitadas por compensação declarada após a vigência da MP 135/2003 (com caráter de confissão de dívida) e não homologadas. Para esses casos, exatamente em razão de as estimativas quitadas por compensações não homologadas estarem confessadas, a Secretaria da Receita Federal expediu orientação no sentido de não caber a glosa na apuração do saldo negativo apurado na DIPJ.

Esclarece a Solução de Consulta Interna Nº 18/2006:

“(…)

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.”

A incerteza sobre essa orientação, gerada pelos pronunciamentos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio dos Pareceres PGFN/CAT nº 1658/2011 e 193/2013, no sentido de impossibilidade de inscrição na dívida ativa dos débitos correspondentes às estimativas não pagas, foi superada com o Parecer PGFN/CAT/nº 88/2014, no sentido de, *verbis*:

“(…) legitimidade de cobrança de valores que sejam objeto de pedido de compensação não homologada oriundos de estimativa, uma vez que já se completou o fato jurídico tributário que enseja a incidência do imposto de renda, ocorrendo à substituição da estimativa pelo imposto de renda.”

Portanto, é indubitoso que, em se tratado de estimativas objeto de compensação não homologada, mas que se encontram confessadas, quer por Declarações de Compensação efetuadas a partir da vigência da Medida Provisória nº 135/2003 (31/10/2003),

quer por parcelamento, os respectivos valores devem ser computados no saldo negativo do anocalendarário porque serão cobrados através do instrumento de confissão de dívida.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Contudo, este entendimento foi reformulado na sessão de 9 de agosto de 2008, conforme Acórdão nº 9101-003.708, decidido por voto de qualidade do Presidente em exercício e Relator, Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acompanhado pelos Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Demetrius Nichele Macei, divergindo os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra. Da ementa do julgado extrai-se:

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO FORMADO POR ESTIMATIVAS PAGAS DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO ANUAL.

Para que um contribuinte postule restituição ou compensação de tributo, é necessário que seu direito seja líquido e certo, ou seja, que decorra de pagamento comprovadamente realizado em montante indevido ou a maior que o devido. A restituição/compensação de saldo negativo formado por estimativas só é admissível na medida em que essas estimativas estejam quitadas, e também na medida que o montante pago supere o valor do tributo devido, quando elas passam a convalidar o saldo negativo a ser restituído/ compensado. Se a contribuinte realiza pagamento de estimativa depois do encerramento do período de apuração anual (por execução de Per/Dcomp com débito de estimativa que não foi homologado, ou por processo parcelamento), o procedimento correto é que a contribuinte apresente Per/Dcomp à medida que o saldo negativo vai sendo formado pelos referidos pagamentos de estimativas. Não há como admitir a ideia de a contribuinte primeiro receber a restituição (ainda que na forma de compensação), para depois pagar o tributo que daria ensejo àquela restituição

A seguir são transcritos os fundamentos do voto condutor do referido acórdão:

A outra divergência a ser examinada diz respeito à formação de saldo negativo a partir de estimativas que foram quitadas por compensação em outro Per/Dcomp, nos casos em que não houve homologação dessa compensação, levando-se ainda em conta que essas estimativas estariam sendo (ou teriam sido) quitadas posteriormente em processo de parcelamento.

Essa questão não é muito simples.

Primeiro, vale transcrever os fundamentos pelos quais o acórdão recorrido não incorporou os valores dessas estimativas no saldo negativo reivindicado pela contribuinte:

ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM SALDO NEGATIVO DE PERÍODOS ANTERIORES

Argumenta a Recorrente que admitir que só as compensações homologadas podem compor o crédito é o mesmo que negar ao contribuinte o direito de compensar imediatamente o saldo negativo composto por elas.

Diz que, aceitar o procedimento do despacho decisório, é rasgar o devido processo legal, pois a lei estabelece um modus operandi para cobrança de compensações não homologadas, não podendo, de um lado, não homologar a compensação e cobrar o débito então compensado e, ao mesmo tempo, reduzir o crédito tributário originário desta quitação (para ela, agindo dessa forma, o Fisco estaria cobrando duas vezes a mesma coisa).

Com a devida permissão, não merece acolhimento a argumentação expendida pela ora Recorrente.

À evidência, nada impede que o contribuinte pleiteie compensação indicando crédito em que, na sua formação, foram utilizados valores que, por sua vez, foram objeto de compensação com créditos relativos a períodos anteriores.

Resta óbvio, entretanto, que a autoridade administrativa, ao apreciar o pedido de compensação, deve debruçar-se sobre todos os elementos que formam o crédito apontado para o encontro de contas. O ideal, inclusive, é que, na hipótese da existência de débitos compensados que constituem parcela do crédito indicado para compensação, a análise seja feita de forma conjunta.

A providência acima descrita representa tão simplesmente o cumprimento de condição estampada na norma autorizadora do procedimento, qual seja, a prevista no caput do art. 170 do Código Tributário Nacional, que impõe que os créditos cuja compensação a lei pode autorizar devem ser líquidos e certos.

No caso vertente, a contribuinte indicou crédito (saldo negativo do ano-calendário de 2003) em que, na sua formação, foram consideradas estimativas compensadas com saldo negativo de períodos anteriores.

O montante glosado (R\$ 299.910,74), derivou da constatação da não homologação da compensação pleiteada (estimativas com saldo negativo de períodos anteriores).

Dando efetividade ao entendimento de que, no caso em que o crédito apontado para o encontro de contas é formado por valores que também foram objeto de compensação, o julgamento, se não for realizado de forma conjunta, deve levar em conta a eventual decisão administrativa final acerca da referida compensação, a Segunda Turma Ordinária desta Terceira Câmara decidiu converter o julgamento em diligência para que fosse juntada ao presente a decisão administrativa definitiva proferida no processo administrativo nº 10680.904418/2006-33, feito que tratou da compensação das estimativas questionadas no presente processo.

Conforme despacho de fls. 270, a Recorrente desistiu de discutir administrativamente a homologação parcial objeto do citado processo

administrativo n.º 10680.904418/2006-33 (fls. 267/268), aderindo ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941, de 2009.

O parcelamento de débito, muito embora represente forma (indireta) de extinção do crédito tributário, não confere ao crédito que dele possa decorrer a liquidez e certeza exigidas pela lei autorizadora da compensação tributária.

Aqui, não se trata de duplicidade de exigência, como quer crer a Recorrente, mas, sim, de observância de critério eleito pela lei (liquidez e certeza do crédito), impeditivo de que se possa promover a compensação por meio de valores que não foram extintos ou, como é o caso, cuja extinção se supõe iniciada mas não foi concluída.

Por todo o exposto, conduzo meu voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

O acórdão recorrido apresenta parâmetros muito consistentes para a análise da questão suscitada.

Realmente, nada impede que a contribuinte pleiteie restituição/compensação de saldo negativo formado por estimativas que também foram quitadas por compensação.

Mas também é bastante natural que a liquidez e certeza desse saldo negativo esteja condicionado à confirmação da quitação das estimativas (seja por pagamento, seja por compensação).

Seria mesmo ideal que as compensações que estão interligadas fossem analisadas conjuntamente (num mesmo nível de instância), mas quando isso não é possível (porque os processos caminharam separados, não se desenvolveram ao mesmo tempo, etc.), a decisão tem sim que levar em conta o que restou decidido sobre as compensações anteriores, porque há aí uma evidente relação de dependência.

Tudo isso é muito lógico, fácil de ser percebido.

A controvérsia levantada pela contribuinte surge porque, não havendo confirmação da compensação das estimativas, elas continuariam sendo exigidas e seriam (ou teriam sido) posteriormente pagas, seja em razão do próprio Per/Dcomp a elas referente (que não foi homologado), seja pela sua inclusão em processo de parcelamento.

É esse o contexto em que a contribuinte alega uma dupla cobrança. Ou seja, ela pagaria as estimativas e, mesmo assim, lhe seria negado o saldo negativo.

A possibilidade de quitação de estimativas após o encerramento do período de apuração já traz em si certa controvérsia.

Há quem pensa ser descabido falar em estimativa devida (em aberto) após o encerramento do ano-calendário.

E houve época em que a Receita Federal não concedia parcelamento para estimativas que não tinham sido quitadas no momento oportuno.

Mas esse tipo de posicionamento reflete apenas um lado da questão abrangendo as estimativas mensais, o lado do Fisco.

Realmente, depois de encerrado o ano-calendário, a atuação da Fiscalização, no que toca ao tributo propriamente dito, se dá sempre pela ótica do ajuste anual. A Fiscalização não faz lançamento para exigir estimativas mensais não recolhidas. Em relação a essas estimativas, o que se lança é a multa isolada prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Contudo, na ótica dos contribuintes, detectada a falta de recolhimento de alguma estimativa mensal, há de haver a possibilidade de se pagar essa estimativa em atraso, com os devidos acréscimos legais, mesmo depois de encerrado o ano-calendário.

Aliás, esta é a única forma que os contribuintes tem de evitar a referida multa isolada, ao mesmo tempo em que a estimativa recolhida em atraso (com os devidos acréscimos legais) passa a contribuir adequadamente para a quitação do tributo no final do ano, ou para a formação de saldo negativo.

Negar essa possibilidade aos contribuintes implicaria em mantê-los irreversivelmente em uma condição de infração, de irregularidade, o que não é razoável.

E é nessa perspectiva, penso eu, que a Receita Federal não apenas admite que os contribuintes paguem estimativa depois de encerrado o período de apuração, como também concede parcelamento para isso.

Mas por outro lado, também é importante lembrar que para um contribuinte postular restituição ou compensação de tributo, é necessário, de acordo com o Código Tributário Nacional CTN, que seu direito seja líquido e certo, ou seja, que decorra de pagamento comprovadamente realizado em montante indevido ou a maior que o devido.

Sabe-se muito bem que a compensação, na forma em que vem sendo realizada desde a Lei 10.637/2002, implica em um aproveitamento imediato do reivindicado indébito, sob condição resolutória.

Sendo assim, o acolhimento do pleito da contribuinte implicaria em admitir a possibilidade de restituição/compensação de algo que ainda nem mesmo foi pago, o que afronta não só o sistema jurídico, mas a própria lógica das coisas, porque só se restitui (devolve) o que foi anteriormente dado (pago).

Não há como admitir essa ideia, de a contribuinte primeiro receber a restituição, para depois pagar o tributo que daria ensejo àquela restituição.

No caso, ainda haveria um agravante, porque a restituição/compensação do saldo negativo seria pelo seu valor cheio, com todos os acréscimos legais, enquanto que o pagamento parcelado das estimativas se daria com benefícios de anistia, previstos na Lei nº 11.941/2009 (inclusive com redução dos juros de mora).

Mas mesmo que não houvesse essa questão, mesmo que o pagamento futuro da estimativa (seja pela via da execução do Per/Dcomp que contém o débito de estimativa, seja pela via de um parcelamento normal) se desse com todos os acréscimos, ainda remanesceria um problema.

É que o momento para o encontro de contas continuaria sendo a data de envio do Per/Dcomp, e nós estaríamos autorizando a restituição/compensação de crédito que ainda não existia naquela data.

Não há dúvida de que as estimativas pagas posteriormente devem repercutir no ajuste anual.

Seria contraditório, por exemplo, exigir da contribuinte a quitação das estimativas (via execução de Per/Dcomp ou parcelamento) e também exigir o tributo no ajuste em razão da ausência destas mesmas estimativas.

O fato é que o pagamento das estimativas, mesmo extemporâneo, supre o imposto no ajuste, ao mesmo tempo em que afasta o fundamento para a sua cobrança (cobrança do tributo no ajuste).

Mas a restituição/compensação dessas estimativas na forma de saldo negativo implica em questões adicionais, porque elas somente se tornam aptas a embasar restituição ou compensação na medida que forem pagas, e também na medida que o montante pago supere o valor do tributo devido, quando passam a convalidar o saldo negativo a ser restituído/compensado.

Por isso, o procedimento correto é que a contribuinte apresente Per/Dcomp à medida que o saldo negativo vai se formando pelo pagamento das estimativas parceladas.

Neste processo, só se poderia admitir a compensação do saldo negativo formado (existente) até a data do envio do Per/Dcomp objeto destes autos, ou seja do saldo negativo formado pelas estimativas pagas até aquela data.

Ocorre que o Per/Dcomp foi apresentado em 11/01/2005, e o alegado parcelamento para quitação das estimativas foi feito muito depois disso, porque pautou-se pela Lei nº 11.941/2009.

A alegadas quitações de estimativas no processo de parcelamento, portanto, não dão base para utilização do alegado saldo negativo em 11/01/2005 (data do encontro de contas).

E ainda cabe um último registro importante. Mesmo que se aceitasse integralmente o pleito da contribuinte em relação às estimativas, ainda assim, no momento da execução dessa hipotética decisão pela Delegacia de origem, não haveria nenhuma modificação quanto ao resultado prático do acórdão recorrido, porque o não reconhecimento dos valores indicados como "IR EXTERIOR" (matéria cuja divergência não foi admitida) seria suficiente, por si só, para a reversão total do reivindicado saldo negativo e, portanto, para a negativa do Per/Dcomp objeto deste processo. Para perceber isso, basta verificar os valores contidos na tabela transcrita no início deste voto.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da contribuinte também para essa segunda divergência.

Tais circunstâncias, como bem exposto no voto retro transcrito, são distintas daquelas cogitadas em face de estimativas compensadas e simplesmente não homologadas. Isto porque, enquanto subsiste o litígio em torno da não-homologação, há possibilidade de sua reversão e de extinção da estimativa na data de apresentação daquela DCOMP. No presente caso, porém, a não-homologação é definitiva e o débito não foi pago com os acréscimos moratórios devidos, mas sim parcelado com os benefícios da Lei nº 11.941/2009, restabelecidos pela Lei nº 12.865/2013. Logo, a pretensão do sujeito passivo é liquidar débitos na data apresentação da DCOMP aqui em litígio, com a atualização do direito creditório desde a apuração do saldo negativo em 31/12/2007, mas integrando ao direito creditório o pagamento do parcelamento a partir de 2013, e ainda sem a recomposição integral da mora verificada desde o vencimento original da estimativa, em razão da anistia concedida naquele âmbito.

Neste contexto, inexistente enriquecimento sem causa do Erário, mas sim vantagens indevidamente pretendidas pela Contribuinte. Correta, portanto, a glosa, na composição do saldo negativo de IRPJ de 2007, da parcela de R\$ 80.201,13, referente à estimativa de fevereiro/2007, facultando-se à Contribuinte utilizar este indébito apenas quando quitado o parcelamento correspondente.

Registre-se que o posicionamento desta 1ª Turma foi alterado em manifestações posteriores, como se vê nas seguintes decisões:

- Acórdão nº 9101-003.898: na sessão de julgamento de 8 de novembro de 2018, os Conselheiros André Mendes Moura, Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Rogério Aparecido Gil acompanharam o Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei para admitir estimativa parcelada na composição do saldo negativo em razão da possibilidade de sua cobrança e com vistas a evitar cobrança em duplicidade, divergindo os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Rafael Vidal de Araújo; e
- Acórdão nº 9101-004.003: na sessão de julgamento de 18 de janeiro de 2019, os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo acompanharam o Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei, para admitir estimativa parcelada na composição do saldo negativo em razão da anterior não-homologação de sua compensação, na forma do Parecer COSIT/RFB nº 02/2018, divergindo o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo. As

Conselheiras Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo acompanharam o relator pelas conclusões por constatar que a confissão irrevogável da estimativa em parcelamento asseguraria sua cobrança.

Contudo, pelas razões antes expostas, não é possível reconhecer ao sujeito passivo direito creditório na data de apresentação da DCOMP em litígio se a liquidação da estimativa, desacompanhada da integralidade dos acréscimos moratórios, somente se verificou em momento posterior.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN neste ponto.

Quanto à segunda questão posta, a recorrente argumenta que *na data em que transmitidas as PER/DCOMPs objetos deste feito, não havia ato decisório administrativo reconhecendo direito creditório no sobredito processo (ao contrário, havia decisão de não homologação da compensação pretendida)*, mostrando-se válido o despacho decisório que deixou de reconhecer crédito não dotado dos atributos de liquidez e certeza exigidos pelo art. 170 do CTN. Acrescenta que decisões posteriores no âmbito daquela compensação não poderiam ser aceitas porque constituem *inovação à lide sendo situação nova que não estava em discussão quando da análise inicial da existência do crédito*, citando decisão neste sentido proferida no processo administrativo nº 10680.903353/2013-38. E também observa que *inexiste qualquer previsão na legislação de que a decisão proferida neste processo deva aguardar o desfecho de outras demandas*, devendo o encontro de contas ser analisado no momento da transmissão da DCOMP.

A Contribuinte, por sua vez, deduz objeções semelhantes àquelas apresentadas no tópico precedente.

A manifestação mais recente deste Colegiado acerca do tema está consubstanciada no Acórdão nº 9101-004.131, proferido na sessão de julgamento de 11 de abril de 2019, quando os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Luis Fabiano Alves Penteado acompanharam a Conselheira relatora Livia De Carli Germano para negar provimento ao recurso especial da PGFN, divergindo os Conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe davam provimento parcial. A seguir transcreve-se a ementa do referido julgado:

GLOSA DE CRÉDITO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. COMPENSAÇÕES DE ESTIMATIVAS NÃO HOMOLOGADAS. IMPROCEDÊNCIA.

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 formado por estimativas compensadas acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito, tendo em vista que, de um lado terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa não homologada, e, de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem.

O voto condutor da Conselheira Livia De Carli Germano expressa que:

A matéria posta à apreciação desta Câmara Superior consiste em definir as condições para a homologação de declaração de compensação (Dcomp) que pretenda extinguir os débitos nela confessados com crédito de saldo negativo de IRPJ (e/ou base negativa de CSLL) formado por estimativas mensais cuja quitação foi efetuada por compensação não homologada pela autoridade administrativa.

Para o acórdão recorrido, o fato de haver questionamento quanto à efetiva quitação das estimativas mensais que formaram o saldo negativo pleiteado é irrelevante, eis que, mesmo que sobrevenha decisão administrativa não homologando a compensação das estimativas, o respectivo débito está confessado e, portanto, poderá ser imediatamente cobrado pela Receita Federal. Já para os acórdãos paradigma, a homologação da Dcomp está condicionada à certeza e à liquidez do crédito financeiro declarado, o que inócorre no caso de saldo negativo formado por estimativa cuja compensação não tenha sido homologada.

Compreendo que o recurso da Fazenda Nacional não merece acolhimento.

A matéria encontrava-se pacificada tanto no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), quanto da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), como segue:

Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit 18, de 13 de outubro de 2006:

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.

PARECER PGFN/CAT 88/2014:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa.

Lei no 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Conversão das estimativas em tributo após ajuste anual. Possibilidade de cobrança.

Muito embora a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tenha inicialmente editado pronunciamentos que cogitavam a impossibilidade de inscrição na dívida ativa dos débitos correspondentes às estimativas não pagas (Pareceres PGFN/CAT 1.658/2011 e 193/2013), tal incerteza foi superada com o Parecer PGFN/CAT 88/2014, que esclarece:

“(…) legitimidade de cobrança de valores que sejam objeto de pedido de compensação não homologada oriundos de estimativa, uma vez que já se completou o fato jurídico tributário que enseja a incidência do imposto de renda, ocorrendo a substituição da estimativa pelo imposto de renda.”

Portanto, é indubitoso que, em se tratando de estimativas objeto de compensação não homologada, mas que se encontram confessadas, quer por Declarações de Compensação efetuadas a partir da vigência da Medida Provisória nº 135/2003 (31/10/2003), quer por parcelamento, os respectivos valores devem ser computados no saldo negativo do ano-calendário, porque serão cobrados através do instrumento de confissão de dívida.

A liquidez e certeza do crédito é confirmada pela própria Receita Federal, conforme se depreende da leitura do Parecer COSIT/RFB 2, de 3 de dezembro de 2018, veja-se, com grifos nossos:

(...)

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.

(...)

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.

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 n.º 1.717, de 2017.

(...)

Nesta Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais tem prevalecido o entendimento acima, em votação por maioria. Foram nesse sentido as decisões no âmbito dos acórdãos 9101-004.037, de 14 de fevereiro de 2019; 9101-004.003, de 18 de janeiro de 2019; 9101-003.959, de 16 de dezembro de 2018; 9101-003.891, de 8 de novembro de 2018; 9101-002.489, de 23 de novembro de 2016.

Nesse passo, colaciono abaixo a ementa e trechos do preciso voto vencedor proferido no acórdão 9101-003.891, elaborado pelo Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, adotando-o como razões complementares de decidir no presente julgado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

GLOSA DE CRÉDITO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. COMPENSAÇÕES DE ESTIMATIVAS NÃO HOMOLOGADAS. IMPROCEDÊNCIA.

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 Contribuinte 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.

Trechos do voto:

Ora, temos aqui uma situação gravosa sendo imposta à Recorrente. Isso porque, temos, de um lado, a não homologação das compensações efetuadas para fins de liquidação dos débitos de estimativa que passaram a compor o saldo negativo do ano-base e, de outro, o presente processo, por meio do qual a Fiscalização, DRJ e Turma Ordinária deste Conselho entendem que a estimativas em discussão não devem compor o saldo negativo utilizado pelo Recorrente, reduzindo o crédito utilizado, fazendo remanescer um débito em aberto.

Assim, caso entendêssemos no presente processo que tais estimativas, extintas por compensações (em discussão administrativa) devem ser desconsideradas para fins de composição do saldo negativo do respectivo período e, nos demais processos, a Recorrente venha a ter uma decisão desfavorável, teríamos uma cobrança em duplicidade dos respectivos valores.

Isso porque, a Recorrente seria chamada a pagar as estimativas indevidamente compensadas, com os devidos acréscimos legais ao mesmo tempo em que seria obrigada também, a pagar os débitos liquidados através do aproveitamento do saldo negativo do período. A não homologação das compensações vinculadas às estimativas de IRPJ e CSLL tem determinado, em efeito cascata, o não reconhecimento dos saldos negativos apurados ao final do exercício, o que vem causando um verdadeiro imbróglio processual.

O § 2º do art. 74 da Lei n. 9.430/96, com redação dada pela Lei 10.637/02, assim dispõe:

“§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”

O texto legal é claro no sentido de prever que a compensação é forma de extinção do crédito tributário, como, aliás, não poderia deixar de ser, em face do art. 156 do CTN.

Desta forma, assim como ocorre no caso de pagamento antecipado dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a compensação validamente realizada (aquela que cumpre as formalidades legais) extingue o crédito tributário para todos os fins, a despeito de o Fisco poder desconsiderá-la no futuro. (...)

A própria RFB, através da Coordenadoria de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cosit), editou a Solução de Consulta Interna nº 18/06, a qual determina que na hipótese de não homologação de Declaração de Compensação (DCOMP) relacionada a débito de estimativa mensal, o fato de tal compensação encontrarse em discussão administrativa ainda não julgada definitivamente não macula o crédito relativo ao saldo negativo apurado ao final do período base relativo a tal estimativa, conforme assim trecho destacado da ementa:

“Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança de multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhadas para inscrição em Dívida Ativa da União; Na hipótese de falta de pagamento ou de compensação considerada não declarada, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado em DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.” (grifos nossos)

Essa posição adotada pela Receita Federal corrobora o entendimento do Poder Judiciário sobre a manutenção do status de “extinção” dos débitos compensados até o julgamento definitivo do respectivo processo administrativo fiscal, nos termos dos parágrafos 2º, 9º, 10º e 11º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996. (...)

Além disso, não podemos esquecer que, na hipótese de despacho decisório que não homologa a compensação efetuada pelo contribuinte, tem-se a possibilidade de impugnação dessa decisão, o que dá início ao contencioso administrativo. Neste sentido, o art. 74 da Lei 9.430/96 prevê o direito do contribuinte de interpor, no prazo de 30 dias, manifestação de inconformidade contra o despacho decisório que deixou de homologar a compensação. Caso o despacho decisório seja mantido pelo órgão julgador de primeira instância, existe, ainda, a possibilidade de interposição de Recurso Voluntário ao CARF e, posteriormente, ao CSRF (quando houver cabimento). E, conforme disposto nos §§ 7º a 10º do art. 74 da Lei 9.430/96, os recursos apresentados contra despacho decisório que não homologa a compensação têm efeito suspensivo quanto à cobrança do débito compensado, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Assim, uma vez quitadas as estimativas em decorrência de procedimentos compensatórios, não há outra solução senão o cômputo para fins de apuração do saldo negativo do IRPJ/CSLL, sem prejuízo de cobrança

com acréscimos legais do crédito pleiteado no PER/DCOMP, na hipótese de ausência de homologação. (...)

É certo, portanto, que não cabe a glosa do crédito referente à saldo negativo de CSLL baseada simplesmente na não homologação das compensações das estimativas do período, tendo em vista que eventual ausência de homologação de tais compensações em definitivo tem o condão de gerar a cobrança do valor indevidamente compensado em processo próprio, sem risco de dupla penalização do contribuinte.

Portanto, compreendo que deve ser mantida a decisão recorrida.

Esta, porém, não é a melhor solução que se apresenta para a questão. É certo que o sujeito passivo, tendo declarado regularmente a compensação de estimativas integrantes do saldo negativo, aqui sob análise, não pode ser duplamente onerado com a eventual cobrança das estimativas em razão da não-homologação da compensação declarada e da glosa destas estimativas no subsequente saldo negativo apurado. Contudo, não se pode admitir que o saldo negativo lhe seja reconhecido sem a efetiva liquidação das estimativas compensadas. A mera possibilidade de cobrança não confere ao direito creditório a liquidez e certeza exigidos pelo art. 170 do CTN para se reconhecer, nestes autos, a extinção de crédito tributário por compensação na data em que ela foi declarada.

Embora o Parecer COSIT/RFB n.º 2, de 2018, admita ser a estimativa indevidamente compensada, na hipótese de esta situação se configurar a partir do encerramento do ano-calendário, passível de cobrança como tributo devido no ajuste anual, não se vislumbra fundamento seguro para afirmar que o mesmo ocorre na hipótese, como a presente, onde o sujeito passivo apura saldo negativo ao final do ano-calendário, ou seja, quando as antecipações superam o tributo devido ou nem mesmo há tributo devido.

De outro lado, diversamente do que aduz a recorrente, se as compensações em litígio nos autos do processo administrativo n.º 13804.000910/2007-63 forem homologadas, ou, se não homologadas, forem pagas no prazo permitido pela legislação², será confirmada a extinção das estimativas na data de apresentação da DCOMP, permitindo o reconhecimento do saldo negativo por elas integrado e posteriormente utilizado em compensação.

Em consulta ao sítio do CARF é possível constatar que, embora tenha sido negado provimento ao recurso voluntário interposto pela Contribuinte nos autos do processo administrativo n.º 13804.000910/2007-63, conforme Acórdão n.º 3401-003.898, há recurso especial que, depois de analisada sua admissibilidade, foi submetido à apreciação da PGFN, de onde se deduz que o litígio ali subsistente possivelmente será apreciado pela 3ª Turma da CSRF.

Há, portanto, uma relação de prejudicialidade entre este e o processo administrativo n.º 13804.000910/2007-63, que impõe a suspensão do presente por aplicação subsidiária do Código de Processo Civil:

Art. 313. Suspende-se o processo:

[...]

V - quando a sentença de mérito:

² O art. 74, §7º da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 135, de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, permite que o sujeito passivo pague o débito objeto de compensação não homologada em até 30 (trinta) dias, contados da ciência do ato que não a homologou. Este prazo é interrompido com a interposição dos recursos administrativos dotados de efeito suspensivo da exigibilidade dos débitos compensados, na forma dos §§ 9º e 10 da Lei n.º 9.430, de 1996, também incluídos pela Medida Provisória n.º 135, de 2003, e voltará a ser concedido quando o sujeito passivo for cientificado da decisão administrativa que confirmar a não-homologação da compensação.

a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;

b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo;

[...]

Neste contexto, o reconhecimento do direito creditório objeto destes autos deve aguardar a definição do litígio acerca da compensação por meio da qual o sujeito passivo pretendeu liquidar as estimativas de IRPJ apuradas em maio e setembro/2007. Se homologadas tais compensações, será possível aplicar sua repercussão nestes autos. Se não homologadas, a Contribuinte terá a oportunidade de liquidar as estimativas com os encargos moratórios pertinentes, e assim alcançar o reconhecimento do saldo negativo correspondente, ou deixar de pagá-las e arcar com sua glosa definitiva nestes autos.

Assim, quanto a esta segunda divergência, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para reformar parcialmente o acórdão recorrido na parte em que admitiu as estimativas de maio e setembro/2007 na composição do saldo negativo antes da resolução do litígio formado no processo administrativo n.º 13804.000910/2007-63. Os autos devem permanecer sobrestados na Unidade de Origem até que o encerramento do litígio administrativo em torno das estimativas compensadas nos autos do processo administrativo n.º 13804.000910/2007-63³, retornando ao Colegiado de origem para apreciação das demais questões daí decorrentes.

Conclusão

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para: i) quanto às estimativas parceladas, dar-lhe provimento; e ii) quanto às estimativas compensadas, dar-lhe provimento parcial para reformar o acórdão recorrido na parte que reconheceu o saldo negativo formado por estimativas compensadas, sobrestando os autos na Unidade de Origem até o encerramento do litígio administrativo em torno das estimativas compensadas e posterior retorno ao Colegiado de origem para apreciação das demais questões daí decorrentes.

No caso concreto, não tem qualquer razoabilidade reconhecer o indébito tributário fundamentado em terceiro crédito sabidamente julgado como inexistente pelo CARF e que, compensado com estimativas integrantes do indébito aqui em litígio, não foi seguido da adimplência destas estimativas no prazo de 30 dias após ciência da decisão administrativa irreformável. Verifica-se, pois, que os requisitos do art. 170 do CTN, de certeza e liquidez do crédito, reconhecidamente não existem.

De igual forma, não merece prosperar o argumento de que as estimativas que geraram o saldo negativo foram inscritas em Dívida Ativa da União, pois ainda não satisfeitas, posto que permanecem sob execução fiscal, nos autos do processo n.º 5000951-90.2020.4.04.7102, perante a Justiça Federal, o que infirma qualquer liquidez e certeza, dependentes da extinção do débito inscrito.

³ Como antes referido, o art. 74, §7º da Lei n.º 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória n.º 135, de 2003, convertida na Lei n.º 10.833, de 2003, permite que o sujeito passivo pague o débito objeto de compensação não homologada em até 30 (trinta) dias, contados da ciência do ato que não a homologou. Este prazo é interrompido com a interposição dos recursos administrativos dotados de efeito suspensivo da exigibilidade dos débitos compensados, na forma dos §§ 9º e 10 da Lei n.º 9.430, de 1996, também incluídos pela Medida Provisória n.º 135, de 2003, e voltará a ser concedido quando o sujeito passivo for cientificado da decisão administrativa que confirmar a não-homologação da compensação. Assim, o litígio administrativo se encerra quando expirado o prazo em referência, ou antes, se quitado o débito considerado indevidamente compensado.

Ressalte-se que a Fazenda Nacional não viu adimplida a obrigação inicial, num claro desvirtuamento do instituto da compensação, que pressupõe a existência de créditos recíprocos, mas que, conforme fato incontroverso nos autos, há apenas um credor.

A Contribuinte optou por se excluir da sistemática prevista em lei para compensação de débitos que, na forma exposta no voto precedente, autorizaria o sobrestamento deste feito até o final do prazo que a lei lhe concede para quitação do débito indevidamente compensado. No presente caso, a Contribuinte não pagou tais débitos, permitiu que eles fossem inscritos em Dívida Ativa da União e, ao mesmo tempo em que discute judicialmente a inexigibilidade desses valores, inclusive podendo arguir que eles não seriam passíveis de cobrança por razões outras que não a existência do indébito compensado, defende nestes autos, administrativamente, o necessário reconhecimento da quitação destes débitos por compensação, para validação do saldo negativo de CSLL destinado à compensação de outros débitos.

Em outros termos, a interessada se opõe à decisão recorrida em razão do risco *de cobrança em duplicidade e geração de imbróglia processual*, mas nada diz do significativo risco de as estimativas inscritas em Dívida Ativa da União não serem pagas e, apesar disso, sua anterior extinção por compensação prestar-se para reconhecimento do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2011 e liquidação de débitos sem qualquer lastro de crédito.

Veja-se que sua oposição à conclusão do acórdão recorrido, em argumentação de risco de cobrança em duplicidade, está pautada unicamente em eventual erro da Administração Tributária no controle dos débitos tratados nestes autos, sem suscitar, em momento algum, a possibilidade de liquidação dos débitos em execução fiscal:

Sem embargo, referida interpretação não pode prevalecer, na medida em que, ainda que não se adotem atos voltados à *cobrança* das dívidas correspondentes à não homologação de DCOMPs que se valiam do saldo negativo da CSLL do ano-calendário de 2011, a conservação das supostas dívidas “em aberto” podem implicar em severos prejuízos à operação da Recorrente, pois (i) constarão do relatório da situação fiscal do contribuinte; (ii) obstaculizarão a emissão de certidão de regularidade fiscal; (iii) ensejarão inscrição no CADIN e, possivelmente, no SERASA/SPC e eventuais protestos.

Ademais, mesmo que não haja a cobrança (emissão de DARF contra o contribuinte, inscrição em dívida ativa e encaminhamento para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional), a solução não é a mais adequada, uma vez que o saldo negativo deve ser confirmado com a consequente homologação das compensações que dele se valiam, pelas razões declinadas acima e por encontrar-se em dissídio com a melhor orientação emprestada por acórdãos desta e. CSRF e das Câmaras Ordinárias, nos termos que passa a expor.

Neste contexto, nenhum reparo merece o voto condutor do acórdão recorrido, que concluiu por *negar provimento ao recurso voluntário, devendo a unidade de origem adotar as cautelas necessárias a fim de que os débitos do presente processo não sejam cobrados em duplicidade com os débitos de estimativa já inscritos em dívida ativa*.

Diante do exposto, voto no sentido NEGAR provimento ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Fl. 21 do Acórdão n.º 9101-005.314 - CSRF/1ª Turma
Processo n.º 11065.721563/2013-20

Declaração de Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob

Divergi da i. Relatora, inicialmente, no tocante ao conhecimento, sobre o qual reestei vencida, já que a maioria do Colegiado entendeu que o mesmo deveria ser conhecido.

Entretanto, sobre o mérito, consigno nesta declaração de voto as razões pelas quais não acompanhei a voto da i. Relatora

Já no tocante ao mérito, saliento, data máxima vênia, que também divergi da i. Relatora. Senão vejamos.

Vale dizer que o voto condutor do acórdão recorrido entendeu que, para ser possível o reconhecimento de um indébito, faz-se necessário que *o tributo devido tenha sido extinto, não sendo suficiente a mera expectativa de cobrança*.

Além disso, também pontuou o recorrido que, tendo em vista o contribuinte não ter efetuado recolhimento das estimativas em questão, nos termos do § 8º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, o débito foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União (processo nº 11065.727.149/2019-10).

Portanto, entendeu o voto condutor do recorrido que **não havia de se falar**, no que diz respeito ao crédito adicional requerido nessa fase processual, **em reconhecimento de qualquer saldo de indébito advindo de estimativas não extintas e ainda objeto de cobrança**. (grifei)

Pois bem. Seguindo este diapasão, já tive oportunidade de decidir caso similar, cujo precedente, recentemente enfrentado por este E. Colegiado (acórdão n. **9101-005.245**), teve por pressuposto caso em que as estimativas foram objeto de parcelamento, por conta de programas especiais acatados pelo órgão fazendário (que poderia se concretizar ou não), hipótese, portanto, para mim, similar aos presentes autos.

Naquela ocasião (acórdão 9101-005.245/12 de novembro de 2020), com relação às estimativas que foram objeto de **inclusão em parcelamento**, o acórdão recorrido deu provimento ao fundamento de que o parcelamento constituiria **confissão irretratável da dívida** e que, acaso não pago este (o parcelamento), o mesmo sofreria imediata **execução**.

Entendi que este era um ponto importante e que não poderia ser olvidado, pois tanto a orientação da própria administração tributária, como a jurisprudência desta CSRF já reconhecem que, na hipótese de compensação não homologada, os eventuais débitos, **já confessados, serão cobrados pela via ordinária e mediante o próprio instrumento de confissão**. Isso inclui possível execução fiscal.

Muito bem. Mas o caso aqui se reporta a compensação não homologada de forma definitiva pelo CARF, mas que os débitos respectivos, não adimplidos pelo contribuinte, no prazo de 30 dias, foram incluídos em dívida ativa, encontrando-se em fase de execução fiscal.

Aqui, neste ponto, divirjo da i. Relatora para confirmar as orientações dispostas pela Receita Federal do Brasil, por meio do PN COSIT RFB 02/2018, as quais entendo pertinentes, também, conforme abaixo.

a) *Parecer Normativo Cosit nº 2, de 03 de dezembro de 2018, assim dispôs, verbis:*

“NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 31 DE DEZEMBRO. COBRANÇA. TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Declaração de compensação (Dcomp) até 31 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.

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 Dívida Ativa da União (DAU) antes desta data.

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.

*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. **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.***

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. Dispositivos Legais: arts. 2º, 6º, 30, 44 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 52 e 53 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017; IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. e-processo 10010.039865/0413-77”

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 nº 1.717, de 2017. (destaques acrescidos)

Este último parágrafo do parecer normativo acima transcrito traz a lume o caso concreto e confirma entendimento em sentido diverso, penso eu, ao disposto no voto vencedor do recorrido, confirmado em sede de Recurso Especial pela i. Relatora.

Por fim, antes mesmo da existência desta orientação emanada pela Receita Federal do Brasil por meio do citado parecer normativo, no âmbito do CARF, trago, por exemplo, entendimento da CSRF (votação unânime) no precedente 9101-002.493, no qual foram também utilizados como fundamento para a decisão proferida a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006 e o Parecer PGFN/CAT/Nª 88/2014:

“COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).”

Estas as razões que me fizeram divergir da i. Relatora.

Nestas condições, adoto, portanto, o referido entendimento esposado no Parecer COSIT/RFB 02/2018 e, por entender interpretativo, voto no sentido de dar provimento ao Recurso contribuinte.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob