



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo n° 10384.000207/2003-21
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.719 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de fevereiro de 2019
Matéria IRPJ
Recorrente CARVALHO E FERNANDES LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ESTIMATIVAS COMPENSADAS ANTERIORMENTE. POSSIBILIDADE.

É ilegítima a negativa, para fins de apuração de saldo negativo de IRPJ, do direito ao cômputo de estimativas liquidadas por compensações, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, sob pena de cobrar o contribuinte em duplicidade.

ESTIMATIVA. PARCELAMENTO ESPECIAL.

A consolidação de débito de estimativa compensada em parcelamento especial que implique renúncia ao direito de recurso não resulta em falta de liquidez e certeza do direito creditório do ano-calendário em que esta estimativa tenha sido levada ao ajuste.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para manter somente a glosa das compensações apenas no montante relativo às despesas de doações não comprovadas, reconhecendo o restante do direito de crédito pleiteado. Os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanharam o voto do relator por suas conclusões. O Conselheiro Roberto Silva Junior apresentará declaração de voto para expor as razões da maioria do colegiado em acompanhar o voto do relator por suas conclusões.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felicia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de Declarações de Compensação transmitidas pelo contribuinte em epígrafe, visando a compensação de saldos negativos de IRPJ e CSLL, relativos aos anos-calendários de 2001 a 2004, com débitos próprios.

Juntaram-se a este processo os de n°s 10384.000755/2003-51 e 10384.000558/2003-32, bem como as DCOMPs eletrônicas listadas, sendo aplicado a elas os termos do despacho decisório contestado, de fls. 903/909¹.

Frise-se que durante a análise o despacho inicial foi objeto de reforma, e posteriormente foram realizadas diligências para verificação de alegações do contribuinte, as quais não serão minuciadas aqui, visto que o objeto da lide é o derradeiro despacho decisório. Nele, verificou-se as seguintes situações que comprometeram as compensações pleiteadas:

I) No ano-calendário 2001:

a) Na apuração anual, o contribuinte registrou *dispêndios com operações de caráter cultural e artístico no valor de R\$ 8.716,56*. Tendo sido intimado, *não comprovou a existência dos referidos gastos*, ao passo que informações obtidas no sítio do Ministério da Cultura relativamente ao projeto "Música para Todos", indicado pelo contribuinte como beneficiário dos patrocínios, não listam o interessado entre as empresas de origem das captações no referido ano.

II) No ano-calendário 2002

a) Quanto às estimativas de IRPJ de fevereiro e março, o contribuinte alegou compensação por força de decisão judicial. Intimado a esclarecer, aduziu que *as compensações foram desconsideradas pela Receita Federal e incluídas em parcelamento* (conforme comprovantes por ele juntados da inclusão dos valores no PAES. De fato a ação judicial (2000.40.000031246) resultou desfavorável ao contribuinte. *A inclusão das estimativas em processo de parcelamento, por outro lado, não lhes confere o status de efetivamente pagas, não podendo ser utilizadas na apuração do saldo negativo*, razão por que foram desconsideradas na apuração a seguir demonstrada.

¹ O volume II do processo foi anexado fora da ordem, razão pela qual a numeração eletrônica do despacho decisório é posterior aos demais atos processuais.

b) Novamente, o contribuinte *não comprovou gastos com operações de caráter cultural e artístico*, e informações obtidas no sítio do Ministério da Cultura não arrolam o interessado entre as empresas de origem das captações.

III) No ano-calendário 2003

a) O contribuinte comprovou parcialmente gastos com operações de caráter cultural e artístico (declarou na DIPJ R\$ 8.737,44 e comprovou R\$ 6.000,00).

IV) No ano-calendário 2004

a) O contribuinte apurou IRPJ a pagar por estimativa, em janeiro e fevereiro. **A estimativa de janeiro foi indicada como quitada por compensação (R\$ 384.311,41)** e por um pagamento em DARF, em 27/02/2004 (vencimento), no valor de R\$ 121.611,93. Além desses pagamentos, existem outros efetuados em 31/03/2004 que totalizam R\$ 350.000,00, os quais ainda que não constem da DCTF, foram considerados como pagamento de estimativas. A estimativa de fevereiro foi integralmente quitada por DARF no vencimento. **Quanto à compensação, esta não foi homologada, não sendo sido considerada na apuração do saldo negativo em seguida.**

b) O contribuinte **comprovou parcialmente gastos com operações de caráter cultural e artístico** (declarou na DIPJ R\$ 20.488,33 e comprovou R\$ 5.000,00).

Nesse sentido, o despacho reconheceu o direito creditório de saldos negativos de IRPJ e CSLL em favor do contribuinte no valor de R\$ 4.604.255,52, homologando as DCOMPs transmitidas até esse valor, conforme demonstrativo, e não homologando as demais.

Cientificado, o Contribuinte apresentou Manifestação de Conformidade aduzindo:

a) a homologação tácita das compensações de estimativas de IRPJ, referentes a fevereiro e março de 2002, com base nos §§4º e 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96. Aduz ainda que esses valores foram incluídos em parcelamento, portanto, pagos, e deveriam compor o saldo negativo.

b) não concorda com a desconsideração das deduções relativas a dispêndios com operações de caráter cultural e artístico.

c) na apuração do saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 2004, fls 397, a autoridade administrativa reduziu o valor do saldo negativo de R\$ 898.966,82 para R\$ 498.209,90. Isso porque a compensação da estimativa de janeiro de 2004 foi feita com saldo negativo apurado em 31/12/2002.

d) na apuração do saldo negativo da CSLL do ano-calendário de 2004 (fls.397), a autoridade administrativa informou valor devido da CSLL como sendo R\$ 462.089,79, quando o valor efetivamente devido é de R\$ 214.797,39, conforme DIPJ às fls. 433.

e) não homologação da compensação da estimativa de CSLL de janeiro de 2004, no valor de R\$ 215.967,08, feita com saldo negativo apurado em 31/12/2002,

conforme indicado na Dcomp 37467.52543.050205.1.7.03-1471, não atendeu ao princípio da verdade material dos fatos.

A DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada, em acórdão de fls. 530 e ss., assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ.

Anos-calendário: 2001, 2002, 2003 e 2004

Compensação - Saldo Negativo de IRPJ Para efeito de determinação do saldo negativo de IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor: (1) dos incentivos fiscais de dedução do imposto; (2) dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração; (3) do imposto pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real; (4) do imposto pago por estimativa mensal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fls. 542 e ss.), repisando as razões de sua manifestação de inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido pelo Colegiado.

No cerne deste processo, quatro questões estão sendo discutidas:

a) A inclusão das estimativas parceladas na composição do saldo negativo de IRPJ e CSLL e a inclusão de estimativas compensadas, mas não homologadas, na composição do saldo negativo do IRPJ e CSLL;

b) A comprovação dos gastos com operações de caráter cultural e artístico;

c) A validade da redução do saldo negativo de IRPJ/CSLL no ano-calendário 2004;

Sigamos.

I) Da composição do saldo negativo com estimativas objeto de parcelamento e estimativas cuja compensação não foi homologada.

Em relação às estimativas objeto de compensação, já nos manifestamos em outras oportunidades no seguinte sentido:

Como relatado, a não homologação decorreu em parte da desconsideração de saldo negativo que exsurge das estimativas compensadas. A meu ver, o fato da incontrovérsia sobre o *quantum* - visto que declarados pelo próprio contribuinte e não sendo objeto de discordância do Fisco - dá ao crédito tributário constituído os atributos de liquidez e certeza para que possa ser utilizado na composição do saldo negativo e para posterior **compensação**, cujo tratamento jurídico está delineado no art. 170 do CTN:

*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.*

Da mesma forma, no âmbito federal, dispõe o *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

*Art. 74. O sujeito passivo que **APURAR CRÉDITO**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, **poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.***

Como se vê da literalidade dos dispositivos, o que a lei exige, para fins de compensação, é que o crédito seja apurado e goze de liquidez e certeza, atributos que restaram efetivamente verificados uma vez que confessados pelos meios próprios.

Portanto, reconheço que a geração de saldo negativo de IRPJ não está condicionado ao efetivo e terminal adimplemento das estimativas, mas ao reconhecimento delas enquanto crédito tributário líquido e certo, não havendo que se confundir fases distintas do fenômeno tributário, quais sejam, o reconhecimento/nascimento do crédito e o seu adimplemento.

Um argumento que me parece reforçar a desnecessidade de pagamento ou compensação para que se reconheça o crédito correspondente à estimativa consiste na possibilidade desse crédito tributário declarado e não pago ser extinto por diversas formas, como decadência, prescrição ou remissão, nos termos do art. 156 do CTN, ou mesmo por prescrição intercorrente, no âmbito da execução fiscal, sem que essa ausência de pagamento impeça o aproveitamento da estimativa extinta na composição de saldo negativo compensável.

Assim, estou convicto de que o adimplemento - ou garantia deste - não é condição do reconhecimento do crédito compensável, mas sim a sua liquidez e certeza, hauridas da consolidação administrativa da discussão e da ausência de discussão do montante declarado pelo contribuinte.

Além disso, caso o crédito de saldo negativo seja desconsiderado pelo simples fato da quitação das antecipações que compõem o pedido de compensação não terem sido homologados, estará configurada uma *cobrança em duplicidade do tributo* - cobra-se numa ponta o débito aberto da estimativa, e cobra-se na outra ponta a diferença decorrente do saldo negativo glosado pela fiscalização.

Ademais, a própria RFB, através da **Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006**, traça a diferença no tratamento das compensações consideradas não declaradas e as não homologadas, para fins de glosa do saldo negativo apurado na DIPJ, cuja ementa é expressa:

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 na 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.

Replico, abaixo, os fundamentos do entendimento da RFB:

10 .A questão em pauta diz respeito aos casos em que o sujeito passivo efetua a compensação das estimativas devidas no decorrer do ano-calendário e, após exame da autoridade competente, essa compensação é considerada não homologada ou não declarada.

11. Portanto, tratando-se de compensação, para a solução da questão, deve-se seguir o disposto nos dispositivos que tratam da compensação.

12. No que se refere à compensação não homologada, inicialmente cabe ressaltar que o crédito tributário concernente à estimativa é extinto, sob condição resolutória, por ocasião da declaração da compensação, nos termos do disposto no § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e, nesse sentido, não cabe o lançamento da multa isolada pela falta do pagamento de estimativa. (...)

12.1.4 Assim sendo, no ajuste anual do Imposto sobre a Renda, para efeitos de apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo na DIPJ, não cabe efetuar a glosa dessas estimativas, objeto de compensação não homologada.

13. Por sua vez, no que diz respeito à compensação considerada não declarada, nos termos do § 12, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, primeiramente, é mister observar que deverá ser aplicada multa isolada de acordo com o disposto no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

13.1 Outrossim, considerando o disposto no art. 74, § 13 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de que a compensação considerada não declarada não extingue o crédito tributário, deve ser aplicado ao caso o tratamento dado às estimativas não pagas, ou seja, na apuração do ajuste anual do Imposto sobre a Renda, as estimativas porventura deduzidas devem ser glosadas.

13.2 Assim sendo, e para efeitos de apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, após a glosa das estimativas, havendo:

13.2.1 IRPJ a pagar, deve-se efetuar o lançamento do imposto com a multa de ofício prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996; 13.2.2 redução do saldo negativo, esse valor pode ser restituído ou compensado; 13.3 Neste caso, deve ser aplicada multa isolada pela falta do pagamento de estimativa.

Por seu lado, o Parecer PGFN/CAT nº 88, de 2014 consignou no mesmo sentido que:

Em síntese, os questionamentos levantados na consulta oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil devem ser respondidos nos seguintes termos:

a) **Entende-se pela possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para extinção de débitos relativos a estimativa, desde que já tenha se realizado o fato que enseja a incidência do imposto de renda e a estimativa extinta na compensação tenha sido computada no ajuste;**

b) Propõe-se que sejam ajustados os sistemas e procedimentos para que fique claro que a cobrança não se trata de estimativa, mas de tributo, cujo fato gerador ocorreu ao tempo adequado e em relação ao qual foram contabilizados valores da compensação não homologada, a fim de garantir maior segurança no processo de cobrança.

Por fim, há que se frisar que se trata de uma posição reiteradamente adotada no âmbito deste CARF, inclusive com decisão recente da CSRF, conforme a ementas abaixo colacionadas:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

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). (Acórdão n. 9101-002.489. Dj 06/12/2016).

No mesmo sentido, por exemplo, é o Acórdão CARF nº 1201-001.984:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ESTIMATIVAS PARCELADAS. Estimativas que tenham sido objeto de parcelamento podem ser aproveitadas na composição do saldo negativo do ano calendário a que correspondem, mormente quando se demonstra que o parcelamento vem sendo regularmente pago.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ESTIMATIVAS COMPENSADAS ANTERIORMENTE. POSSIBILIDADE. É ilegítima a negativa, para fins de apuração de saldo negativo de IRPJ, do direito ao cômputo de estimativas liquidadas por compensações, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, sob pena de cobrar o contribuinte em duplicidade.

Nesses termos, entendo que os valores objeto de compensação devem ser computados na apuração do saldo negativo, sob risco de cobrança em duplicidade do mesmo, conjuntamente aos valores das estimativas já constituídas, líquidas e certas.

No que se refere às estimativas que foram objeto de parcelamento, em primeiro lugar, deve-se observar que não faz sentido se falar em homologação tácita das compensações, visto que o próprio contribuinte protocolou processo que tratada do parcelamento dos débitos objeto da compensação,

Assim, está certo o contribuinte quando afirma que os referidos débitos de estimativa do IRPJ dos meses de fevereiro e março de 2002 foram objeto de parcelamento. Então se, em 20 de fevereiro de 2006, o contribuinte opta por parcelar os referidos débitos, ao fazer uma "confissão irretratável de dívida", das estimativas retrocitadas, não pode argumentar que as compensações foram homologadas tacitamente.

O pedido de parcelamento torna prejudicada a análise da compensação efetuada, passando o crédito por uma transação, com o estabelecimento de nova obrigação tributária, cobrada de forma parcelada, e cuja quitação tem o condão de extinguir definitivamente o crédito original. Pleitear, nesse momento, a homologação tácita é um claro *venire contra factum proprio*.

Tenho para mim que se trata de 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.

Como aduzindo pelo Conselheiro Carlos Cesar Candal, no acórdão CARF nº 1302-003.022, que as estimativas compensadas, uma vez tornada inalterável a DCOMP unilateralmente o que ocorre depois da emissão do despacho decisório, são objeto de cobrança no próprio processo de compensação. Com mais razão ainda dar esse tratamento às estimativas parceladas, que envolvem renúncia ao direito de recorrer, garantindo de forma absoluta da liquidez e certeza do montante a ser adicionado ao saldo negativo.

Nesse sentido, menciono o Acórdão CSRF nº 9101-002.093, julgado em 21/01/2015, tratando exatamente dessa matéria:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

ANO-CALENDÁRIO: 2002

*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.

No mesmo sentido, o Acórdão CARF nº 1302-003.022, julgado em 15/08/2018:

ESTIMATIVA. PARCELAMENTO ESPECIAL.

A consolidação de débito de estimativa compensada em parcelamento especial que implique renúncia ao direito de

recurso não resulta em falta de liquidez e certeza do direito creditório do ano-calendário em que esta estimativa tenha sido levada ao ajuste.

Desse modo, entendo que também os débitos compensados que foram incluídos em parcelamento especial devem ser incluídos na apuração do saldo negativo do período.

b) Dos gastos culturais e artísticos

Em relação à contestação da glosa dos dispêndios com operações de caráter cultural e artístico, nos anos de 2001 a.2004, o contribuinte foi intimado a apresentar documentos hábeis e idôneos que comprovassem os efetivos dispêndios. Em atendimento ao Termo de Intimação, foram acostados aos autos cópias dos comprovantes de pagamentos, conforme fls. 853 e ss.

Verificamos que os comprovantes juntados se referem a doações apenas nos exercícios de 2003 e 2004, períodos estes nos quais a dedução já foram observada parcialmente pela fiscalização, como relatado anteriormente, de modo que não houve comprovação relativa aos exercícios de 2001 e 2002, tampouco se conseguiu comprovar a integralidade do valor declarado nas DIPJs referentes aos demais exercícios.

Desse modo, não procede o pleito do contribuinte nesse ponto.

c) A validade da redução do saldo negativo de IRPJ/CSLL no ano-calendário 2004.

Nesse ponto, alega o contribuinte irregularidade em relação à diferença de base de IRPJ/CSLL constante do Despacho datado de 01/09/2008 e a alegada pelo defendente, tal discrepância ocorreu em função da apresentação de DIPJ retificadora em 26/07/2008. Na referida declaração retificadora foi expurgado o valor de R\$ 2.748.693,32 referente a "Outras Adições" à base de cálculo dos referidos tributos.

Para fins de melhor entender o motivo pelo qual a alteração do valor de "Outras Adições" à base de cálculo da CSLL, constante da DIPJ retificadora apresentada em 26/07/2008, não foi levada em consideração para fins de confecção do Despacho Decisório, o processo foi devolvido à unidade de origem a fim de que fosse esclarecida essa divergência.

Em atendimento ao solicitado (relatório fiscal de fls. 366 e ss.), a unidade de origem informou que o valor de R\$ 2.748.693,32 corresponde à depreciação de bens baixados em 2004, cujas depreciações não haviam acompanhado as respectivas baixas. Em sendo assim, tal valor não poderia ser excluído da base de cálculo do IRPJ e CSLL ("Outras Adições"). Portanto, os valores corretos das linhas acima listadas são os R\$ 2.748.693,32 constantes da **DIPJ nº 1365974**, enviada em 06/02/2008 e posteriormente retificada pela DIPJ nº **1373591**.

A leitura do relato fiscal causou-me estranheza: verificada a exclusão do valor e informado o Contribuinte de que a manutenção da exclusão ensejaria a abertura de um MPF e posterior auto de infração para cobrança do tributo, o contribuinte anuiu e retificou a sua DIPJ.

Posteriormente, ao auditor verificou que nova retificação foi feita, voltando aos valores originais. Novamente procurado, o contribuinte alegou que foi um erro da

contabilidade, sendo transmitida nova retificadora, conforme instruções da fiscalização, sendo enviada cópia dos DARFs relativos aos pagamentos de IRPJ (R\$ 687.173,33) e CSLL (R\$ 247.382,40), decorrentes da adição.

Passados cinco meses, no fiscal novamente constatou a transmissão de nova DIPJ retificadora, excluindo novamente o valor de R\$ 2.748.693,32 das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Em razão da proximidade do prazo decadência, solicitou a abertura de MPF e foi realizado o lançamento do tributo em auto de infração próprio.

É digna de nota a atenção dada pelo fiscal responsável, que por diversas vezes oportunizou ao contribuinte a retificação, bem como a justificação das exclusões efetuadas. Corretamente, o mérito da exclusão será discutido nos autos de infração lavrados (fls. 510 e ss.).

Entretanto, em tendo o contribuinte pago o valor dos tributos, como reconhecido pela própria fiscalização, entendo que não há relação de prejudicialidade entre o presente processo e aquele decorrente da autuação mencionada. Senão vejamos:

Sendo mantido o auto de infração, não há mais o que se discutir quanto ao montante de IRPJ e CSLL devido, restando a cobrança de multa de ofício e juros de mora, já que os tributos já foram pagos. Caso o auto de infração seja revertido, o contribuinte adquire um crédito tributário no montante recolhido, passível de utilização para compensações futuras.

De uma forma ou de outra, não haverá prejuízo ao Erário na manutenção do saldo negativo declarado na última DIPJ do contribuinte, com a referida exclusão.

Desse modo, entendo que o contribuinte tem razão neste ponto.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, mantendo a glosa das compensações apenas no montante relativo às despesas de doações não comprovadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto

Declaração de Voto

Conselheiro Roberto Silva Junior

Começo dizendo que acompanho o voto do ilustre Conselheiro Relator, para dar parcial provimento ao recurso voluntário. Entretanto, mesmo concordando com os pontos acolhidos pelo i. Relator, diverjo da amplitude dos fundamentos dados à primeira questão, que se refere à inclusão, no cômputo do saldo negativo de IRPJ e de CSLL, de estimativas em duas situações: 1) compensadas e não homologadas; e 2) parceladas e ainda não liquidadas.

No âmbito da legislação tributária federal, a compensação está prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

O texto legal indica que o direito à compensação tem por pressuposto a existência de crédito do sujeito passivo contra a Fazenda. O crédito há de ser relativo a tributo administrado pela Receita Federal, ou seja, a origem deve estar vinculada a recolhimento de tributo. Portanto, se o tributo é uma obrigação do contribuinte para com o Fisco, só poderá existir crédito relativo a tributo ou contribuição nos casos de pagamento indevido; ou nos casos de recolhimento a título de antecipação em montante superior ao débito apurado no final do respectivo período, como ocorre com o ajuste do Imposto de Renda da pessoa física, e com o chamado saldo negativo de IRPJ e de CSLL.

Seja num caso ou no outro, o que se tem é uma situação de desequilíbrio na relação jurídica entre Fisco e contribuinte, caracterizado pelo enriquecimento sem causa ou injusto de um, às expensas do empobrecimento injustificado do outro.

O ordenamento jurídico pátrio repudia o enriquecimento sem justa causa e o seu reflexo, o empobrecimento também sem causa. Vem daí a obrigação daquele que recebeu pagamento indevido de restituir aquilo que lhe foi entregue sem fundamento jurídico, restabelecendo, dessa forma, a situação anterior. A esse princípio estão jungidos tanto os particulares, quanto o Poder Público.

A obrigação do Fisco de restituir quantias recebidas indevidamente, embora prevista no Código Tributário Nacional - CTN, tem origem no Direito Civil. A propósito, vale reproduzir a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Desde o direito romano admite-se o princípio de que quem paga na suposição de que deve tem o direito de repetir o que pagou, isto é, de obter a restituição da importância indevidamente paga. Em linhas gerais, o pagamento indevido supõe a existência de três elementos, a saber:

a) o solvens paga por erro ou em dívida quanto ao seu dever de pagar;

b) o accipiens recebe o indébito por erro ou em dívida quanto ao seu direito de receber;

c) o erro do solvens seja escusável.

Uma vez reunidos esses elementos, o solvens (suposto devedor) poderá reclamar, mediante a *condictio in debiti*, que se lhe entregue o enriquecimento do accipiens, ocasionado pelo pagamento indevido, até o importe de tal enriquecimento, que se encontra em poder do suposto credor. Quem pagou indevidamente tem, para protegê-lo, a ação de enriquecimento sem causa, isto é, a *actio in rem verso*.

O princípio acima acha-se fundamentado na regra de que não deve haver locupletamento sem causa, isto é, não deve haver "enriquecimento ilegítimo ou "enriquecimento sem causa". Ninguém pode enriquecer-se sem causa legítima a custa de outro. Trata-se de um fundamento de direito e não de fato. (g.n.)

No direito civil admite-se o princípio da vedação do enriquecimento sem causa, consagrado nos seguintes termos: "todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir (art. 964). Trata-se de uma obrigação imposta por lei ao accipiens, originada de recebimento do indébito (a causa é o pagamento indevido). Esta obrigação do accipiens somente se extingue com a restituição do indevido (retorno ao *statu quo ante*).

(...)

O pagamento indevido, portanto, constitui fonte autônoma de obrigação. Basta a pessoa receber o que não tem direito (enriquecimento sem causa) para que a pessoa que efetuou o pagamento fique com o direito à restituição respectiva.

(...)

O Código Tributário Nacional regulou a matéria nos artigos 165 a 169. Regra geral, acolheu o princípio contido no Código Civil, segundo o qual todo aquele que recebe o que não lhe é devido fica obrigado a restituir. Dispõe o Código: "o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo" (art. 165). Havendo pagamento indevido de tributo, o seu valor deverá ser restituído ao sujeito passivo tributário. Essa repetição do indébito significa a restituição de quantias relativas a tributo indevido, satisfeitas sem causa jurídica. Trata-se de um fenômeno contrário ao da pretensão tributária. Quem restitui devolve o que não é seu, mas sim, da parte supostamente devedora. (Compêndio de Direito Tributário. 2. ed. rev. aumentada e atualizada. Volume 2. Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp 482, 483 e 487)

O repúdio ao enriquecimento ilícito e ao conseqüente empobrecimento sem causa também permeia a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de tributo. Isso fica evidente quando o CTN cuida da restituição de tributos que, pela sua natureza, comportam a transferência do ônus financeiro para terceiro. É o que dispõe o art. 166:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Subjacente a esse dispositivo está a noção de que o valor vertido, de forma indevida, aos cofres públicos só pode ser restituído a quem tenha suportado economicamente o

empobrecimento injustificado, ainda que o pagamento tenha sido efetuado por outra pessoa. Nessa linha, o E. Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 546, com o seguinte enunciado:

Súmula 546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.

Desse entendimento não discrepa o E. Superior Tribunal de Justiça.

DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. REPETIÇÃO DE INDÉBITO REQUERIDA POR NOVO PROPRIETÁRIO DE IMÓVEL. ENCARGO SUPOSTADO PELO PROPRIETÁRIO ANTERIOR. ART. 165 DO CTN. INOCORRÊNCIA DE CESSÃO DO CRÉDITO. TITULARIDADE EXCLUSIVA DO ANTIGO PROPRIETÁRIO.

1. O direito à repetição de IPTU pago indevidamente é do sujeito passivo que efetivou o pagamento (CTN, art. 165). Ocorrendo transferência de titularidade do imóvel, não se transfere tacitamente ao novo proprietário o crédito referente ao pagamento indevido.

2. Sistema que veda o locupletamento daquele que, mesmo tendo efetivado o recolhimento do tributo, não arcou com o seu ônus financeiro (CTN, art. 166). Com mais razão, vedada é a repetição em favor do novo proprietário que não pagou o tributo e nem suportou, direta ou indiretamente, o ônus financeiro correspondente.

3. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 593.356/RJ, Relator para o Acórdão Min. Teori Albino Zavascki, DJ 12/09/2005)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA. QUESTÃO ATRELADA A MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Tratando-se de tributo indireto, a exemplo do ICMS, a legitimidade ativa para a ação de repetição de indébito pertence, em regra, ao contribuinte de fato. Permitir o ressarcimento do imposto por aquele que não arcou com o respectivo ônus financeiro caracteriza enriquecimento ilícito desse último. Para que a empresa possa pleitear a restituição, deve preencher os requisitos do art. 166 do CTN, quais sejam, comprovar que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possuía autorização expressa para tanto.

2. No caso, a Corte de origem concluiu que não houve a comprovação de que o autor da demanda arcou com o encargo financeiro do tributo, o que impossibilita o pedido de restituição. Rever esse posicionamento da instância ordinária requer a análise do contexto fático-probatório da lide, o que está obstado pela Súmula 07/STJ.

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.237.418/RS, Relator Min. Mauro Campbell Marques, DJ 12/02/2015)

A lógica que orienta essa jurisprudência conduz à conclusão de que a estimativa que não tenha sido liquidada mediante pagamento, assim considerada a entrega de dinheiro ao Erário, ou mediante compensação já homologada, poderia compor saldo negativo de IRPJ ou CSLL.

Isso porque, também no tocante às estimativas e ao saldo negativo, há de se aplicar a regra que exige a verificação de aumento de disponibilidade de uma parte (Fisco)

correspondendo a um decréscimo de patrimônio da outra (contribuinte ou responsável). Em suma, o que rende ensejo à restituição é o enriquecimento sem causa atrelado ao empobrecimento igualmente injusto. Na ausência desses dois elementos fáticos, não haverá direito a crédito.

Orientada por tal entendimento, esta 1ª Turma Ordinária já sobrestou julgamentos até decisão final nos processos de compensação de estimativas.

O exame do problema poderia parar nesse ponto, determinando-se que o julgamento fosse sobrestado. Todavia, a Receita Federal, a despeito da discussão que se travava no CARF, editou o Parecer Normativo Cosit RFB nº 2, de 3 de dezembro de 2018, a fim de explicitar o entendimento de que:

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; (g.n.)

Considerando o entendimento externado na forma de parecer normativo pela própria Receita Federal, e tendo em conta que fora admitido pela Administração o parcelamento de algumas estimativas, há de se reconhecer que tais valores (compensados e parcelados) podem compor o saldo negativo do IRPJ e da CSLL. Tal reconhecimento, porém, deve se dar nos estritos limites do Parecer, de modo a impedir que se considere na composição do saldo negativo qualquer débito de estimativa extinto por outro meio que não seja o pagamento ou a compensação.

Conclusão

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto do ilustre Conselheiro Relator, restringindo, porém, os fundamentos da questão que envolve estimativas compensadas e parceladas, incluídas no cômputo do saldo negativo de IRPJ e de CSLL.

(assinado digitalmente)
Roberto Silva Junior