Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10680.900497/2008-75

Processo nº	10680.900497/2008-75
Recurso	Especial do Contribuinte
Acórdão nº	**9101-005.371 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de	09 de março de 2021
Recorrente	ARCELOR BRASIL S.A.
Interessado	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. GLOSA DAS ESTIMATIVAS DECLARADAS EM PER/DCOMP NÃO HOMOLOGADA. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada, relativa à Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (PER/DCOMP) apresentado a partir de 31/10/2003, os débitos serão cobrados com base na 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). O direito creditório decorrente dessas estimativas cuja compensação não foi homologada deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança.

RECONHECIMENTO DE CRÉDITO EM PROCESSO CORRELATO.

Com a negativa de seguimento ao recurso especial fazendário interposto no processo correlato, torna-se definitiva a decisão administrativa proferida em sede de recurso voluntário que reconheceu o crédito discutido no âmbito daqueles autos, crédito o qual foi utilizado para a extinção dos débitos de estimativa cuja compensação é controvertida nos presentes autos, impondo-se o reconhecimento do reflexo daquela decisão na composição do crédito tributário aqui em debate.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, por maioria de votos, dar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto e Adriana Gomes Rêgo, que votaram por reformar o acórdão recorrido para sobrestar o julgamento até a liquidação do litígio do processo prejudicial. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andréa Duek Simantob, Caio Cesar Nader Quintella, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto por ARCELOR BRASIL S.A. (fls. 785 e seguintes) em face do acórdão nº 1101-000.967 (fls. 702 e seguintes), proferido pela 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, por meio do qual foi dado parcial provimento ao recurso voluntário, nos seguintes termos:

> "Acordam os membros do colegiado, em: 1) por unanimidade de votos, DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à homologação tácita da DCOMP apresentada em 28/02/2005; 2) por unanimidade de votos, REJEITAR a argüição de nulidade do despacho decisório; e 3) por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário relativamente à não homologação da DCOMP apresentada em 09/11/2007, divergindo a Conselheira Nara Cristina Takeda Taga, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado."

O acórdão recorrido restou assim ementado:

> "**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**
>
> Ano-calendário: 2004
>
> COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA NÃO HOMOLOGAÇÃO. DESPACHO DECISÓRIO ANULADO POR VÍCIO MATERIAL. Para desfazer o efeito extintivo da DCOMP, o ato de não-homologação deve ser válido, ou ao menos passível de convalidação. É nulo o despacho decisório que deixa de homologar compensações, sem detalhar com clareza e precisão os motivos do não reconhecimento do indébito, não afetando a contagem do prazo para não-homologação, que permanece fluindo a partir da data de entrega da DCOMP. Resta homologada tacitamente a DCOMP se o segundo despacho decisório é proferido depois de transcorridos 5 (cinco) anos daquela data.
>
> SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS E NÃO HOMOLOGADAS. A não homologação de DCOMP apresentada para quitação de estimativas retira-lhe a certeza necessária para seu cômputo na apuração do saldo negativo e conseqüente formação de direito creditório utilizado em outras compensações, devendo ser mantida a glosa enquanto subsiste o litígio acerca de sua liquidação e não se verifica a sua extinção por compensação ou pagamento."

Documento nato-digital

O processo versa sobre o reconhecimento de direito creditório apresentado por meio de dois PER/DCOMP relativos a saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2004.

Apenas para conhecimento e contextualização, dos dois PER/DCOMP objeto do presente processo, o primeiro deles foi *homologado tacitamente*, em razão do decurso de prazo superior a cinco anos entre a sua apresentação e a emissão de despacho decisório válido (primeira parte da ementa acima transcrita), sendo tal decisão definitiva por não ter havido a interposição de recurso especial pela Fazenda Nacional.

Assim, o litígio remanesce apenas com relação à segunda PER/DCOMP, que também tem como objeto o mesmo crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2004.

A questão controversa, objeto do presente recurso especial, diz respeito ao fato de que, na composição deste saldo negativo, foram computadas pelo contribuinte parcelas de estimativas não recolhidas, mas compensadas também por meio de PER/DCOMP, as quais, contudo, foram em parte não homologadas pela autoridade administrativa. Esta controvérsia está consubstanciada na segunda parte da ementa acima transcrita, onde se verifica que o acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário por entender que a não homologação da PER/DCOMP apresentada para quitação de estimativas retira a certeza do crédito alegado, devendo ser glosadas aquelas estimativas, portanto, no cômputo do saldo negativo.

O recorrente, por sua vez, sustenta que as estimativas compensadas por meio de PER/DCOMP, se acaso não homologadas, serão objeto de cobrança, de sorte que a sua glosa na composição do crédito discutido nos presentes autos imporia uma cobrança em duplicidade, ante a eventual não homologação da compensação dos débitos pretendidos.

Para comprovar o dissenso jurisprudencial, apresentou como paradigmas os acórdãos nº 1803-000.907 e nº 1102-000.375, nos quais restou assentado o entendimento que defende.

O recurso foi admitido por meio do despacho de fls. 843 e seguintes.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso especial (fls. 848 e seguintes), nas quais, em síntese, defende a manutenção da decisão recorrida por seus próprios fundamentos.

É o relatório.

Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

O recurso é tempestivo e interposto por parte legítima, e a divergência jurisprudencial restou demonstrada. Dele conheço.

Documento nato-digital

O assunto é conhecido e já foi analisado por este colegiado em outras oportunidades.

A legislação atinente às compensações sofreu uma série de alterações legislativas ao longo do tempo, com destaque, no que importa ao presente caso, para aquela promovida pela MP nº 135, de 2003 (Lei nº 10.833/2003), que atribuiu o efeito de ***confissão de dívida*** para os débitos objeto de compensação em PER/DCOMP, e que inaugurou, assim, um marco relevante com relação a questão de direito controversa nos presentes autos, posto que a glosa ou não das estimativas com compensação não homologada, no saldo negativo em discussão, *está diretamente atrelada à possibilidade, ou não, de efetiva cobrança daquelas estimativas*, uma vez não homologadas.

E, neste aspecto, com todas as vênias às respeitáveis posições em contrário, fato é que esta controvérsia, a meu sentir, já se encontra suficientemente consolidada no âmbito da Receita Federal, da PGFN, e do próprio CARF, conforme a seguir sucintamente exposto.

No âmbito da Receita Federal o 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**

Documento nato-digital

> **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"
>
> (destaques acrescidos)

Da mesma forma, já antes deste Parecer Normativo, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006 assentava que *"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"*, e que que *"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"*.

No âmbito da PGFN, por sua vez, o Parecer PGFN/CAT/Nª 88/2014 reconheceu que quando as estimativas são computadas no ajuste anual os correspondentes valores declarados como confissão de dívida passam a ter a natureza de tributo e não mais de mera antecipação, e que, portanto, *"entende-se pela possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para a 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"*.

E, por fim, no âmbito do CARF, confira-se, por exemplo, o entendimento consagrado pela CSRF, por unanimidade de votos, no acórdão nº 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)."

No presente caso, em acréscimo a todo o quanto acima exposto, observo ainda que as estimativas sobre cuja compensação se instaurou a controvérsia constam da PER/DCOMP nº 32026.73641.240804.1.3.03-1440, que é objeto do **processo administrativo nº 10680.917810/2009-95**, cujo recurso especial interposto pela Fazenda Nacional está sendo julgado nesta mesma sessão de julgamento, tendo esta relatora defendido o *não conhecimento do recurso especial fazendário*, o que implica, portanto, a manutenção da decisão consubstanciada no acórdão nº 1102-00.373, proferido naqueles autos, que, por sua vez, implica o

Documento nato-digital

reconhecimento do crédito lá discutido e utilizado para a compensação dos débitos de estimativa que foram objeto de glosa no presente processo.

Assim, também por esta razão, não há motivos para sustentar a glosa dessas estimativas na composição do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2004, objeto dos presentes autos.

Por todo o exposto, **dou provimento ao recurso especial**.

É o meu voto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Declaração de Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa

A divergência manifestada em relação ao posicionamento da I. Relatora replica o decidido no Acórdão nº 9101-005.314[1], dado que, inexistindo manifestação administrativa ou judicial que imponha a adoção de outro entendimento, permanecem aqui também aplicáveis os fundamentos assim expressos no Acórdão 9101-004.447, sessão de julgamento de 09 de dezembro de 2019[2]:

> 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*

[1] 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), e divergiram na matéria a Conselheira Lívia De Carli Germano que votou por dar provimento parcial com 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.
No caso, o acórdão recorrido firmou não ser possível compensar saldo negativo formado por estimativas 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.

[2] 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), Lívia 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.

Documento nato-digital

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 nº 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 nº 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 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."*

Documento nato-digital

> Portanto, é induvidoso 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 anocalendário 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.*

Documento nato-digital

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 nº 10680.904418/2006-33 (fls. 267/268), aderindo ao parcelamento instituído pela Lei nº 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.

Documento nato-digital

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.

Documento nato-digital

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.

Documento nato-digital

> 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, inexiste 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

Documento nato-digital

> 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.

Documento nato-digital

O voto condutor da Conselheira Lívia 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 inocorre 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 induvidoso 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

Documento nato-digital

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 nº 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 nº 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.*

Documento nato-digital

(...)

*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 nº1.717, 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

Documento nato-digital

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

> *"§ 2°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.*

Documento nato-digital

> *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 nº 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.

Documento nato-digital

De outro lado, diversamente do que aduz a recorrente, se as compensações em litígio nos autos do processo administrativo nº 13804.000910/2007-63 forem homologadas, ou, se não homologadas, forem pagas no prazo permitido pela legislação[3], 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 nº 13804.000910/2007-63, conforme Acórdão nº 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 nº 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:
>
> 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 nº 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

[3] O art. 74, §7º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, também incluídos pela Medida Provisória nº 135, de 2003, e voltará a ser concedido quando o sujeito passivo for cientificado da decisão administrativa que confirmar a não-homologação da compensação.

Documento nato-digital

> nos autos do processo administrativo nº 13804.000910/2007-63[4], 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 presente caso, esta Conselheira foi relatora do acórdão recorrido e adotou posição diversa da aqui esposada, negando provimento ao recurso voluntário por entender possível a decisão definitiva desta compensação, dado que dela somente poderia decorrer a a cobrança dos débitos compensados quando finalizado o litígio acerca da compensação precedente, promovida para liquidação das estimativas aqui glosadas na composição do saldo negativo em debate:

> A recorrente argumenta que a glosa das antecipações, no presente caso, representaria dupla cobrança, pois desta não homologação também resultará a cobrança do débito então compensado. Ocorre que, caso homologada a compensação da estimativa que compõe o presente saldo negativo, a parcela correspondente estará aqui convalidada, impedindo a cobrança de débitos compensados até o limite do crédito comprovado. Já em se tornando definitiva a não homologação da compensação desta estimativa, somente o pagamento decorrente de sua cobrança lhe conferirá novamente a certeza retirada pelo anterior ato de não-homologação.
>
> E, uma vez restabelecida esta certeza acerca da antecipação que a interessada pretende aqui ver computada no saldo negativo em debate, este direito creditório será reconstituído para imputação aos débitos compensados, impedindo sua cobrança. Logo, somente o pagamento das estimativas compensadas, vinculadas ao crédito tratado no processo administrativo nº 10680.917810/2009-95, seria exigível, não se verificando qualquer duplicidade em relação a exigência decorrente dos débitos aqui compensados.
>
> Já se o sujeito passivo optar não pagar o débito que venha a se tornar exigível naqueles autos, o crédito aqui utilizado não será confirmado e então apenas os débitos com ele compensados serão exigíveis. Por certo não poderá a autoridade administrativa proceder a ambas as cobranças concomitantemente, mas apenas sucessivamente, caso se mostre inviável prosseguir na primeira cobrança.
>
> [...]
>
> De toda sorte, tais atos decisórios e administrativos não vinculam o entendimento desta Relatora e, como exposto, as estimativas objeto de compensações não homologadas não se revestem da certeza necessária para integrar direito creditório utilizado em compensação extintiva do crédito tributário. Sua glosa, assim, subsiste enquanto não se

[4] Como antes referido, o art. 74, §7º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, também incluídos pela Medida Provisória nº 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.

Documento nato-digital

> verificar a homologação de sua compensação ou o seu pagamento, salvo se a contribuinte desistir da utilização do direito creditório a ela correspondente, e assim optar pelo pagamento do débito indevidamente compensado com o saldo negativo no qual ela foi computado.
>
> Assim, no que tange à não homologação da DCOMP nº 36319.75118.091107.1.3.032680, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Melhor analisando casos semelhantes, esta Conselheira concluiu que a decisão aqui proferida estaria condicionada à solução de outro litígio e, em tais circunstâncias, mais apropriado seria o sobrestamento deste feito até a liquidação final da compensação precedente, ou seja, até findo o prazo para pagamento dos débitos que, compensados mediante DCOMP não homologada, estariam com exigibilidade suspensa ao longo do contencioso administrativo em torno do ato de não-homologação.

Assim, como à época do julgamento do recurso voluntário os débitos vinculados ao crédito tratado no processo administrativo nº 10680.917810/2009-95 ainda estavam com exigibilidade suspensa em razão do litígio em torno da compensação declarada ali tratada, a providência mais adequada a ser adotada, ali, era o sobrestamento deste feito até a solução daquele litígio. Irrelevantes, portanto, as ocorrências posteriores, inclusive quanto a eventual definitividade de decisão administrativa favorável à Contribuinte naqueles autos, não só porque posterior ao julgamento do recurso voluntário sob revisão, mas também porque somente com a liquidação da compensação, mediante imputação do direito creditório reconhecido administrativamente aos débitos compensados, seria possível afirmar que as estimativas aqui deduzidas na apuração do saldo negativa estariam satisfeitas pela compensação.

Estas as razões para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte e reformar parcialmente o acórdão recorrido, de modo que os autos permaneçam sobrestados na Unidade de Origem até o encerramento do litígio administrativo em torno das estimativas compensadas nos autos do processo administrativo nº 10680.917810/2009-95[5], retornando ao Colegiado de origem para continuidade da apreciação do recurso voluntário acerca das demais questões daí decorrentes.

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa

[5] Como antes referido, o art. 74, §7º da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação dada pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 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 nº 9.430, de 1996, também incluídos pela Medida Provisória nº 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.

Documento nato-digital

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Acompanhando o bem fundamentado voto da I. Relatora, registra-se aqui a concordância com o seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela procedência do Recurso Especial da Contribuinte.

Ainda que historicamente este Conselheiro, durante alguns anos, enquanto Titular da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 1ª Seção, tenha adotado posição contrária àquela agora estampada no r. voto da I. Relatora, a jurisprudência da C. 1ª Seção deste E. CARF, com base em pronunciamento da COSIT, começou a contemplar um novo entendimento, reconhecendo o direito ao crédito formado por estimativas compensadas, mesmo quando tal modalidade de satisfação dos débitos não é homologada, uma vez que tal adiantamento de tributo devido, então confessado por DCOMP, seria, ulterior e inafastavelmente, objeto de cobrança.

Melhor adentrando o tema, confira-se trecho da conclusão do Parecer Normativo COSIT nº 02/2018:

> ***Síntese conclusiva***
>
> *13. De todo o exposto, conclui-se:*
>
> (...)
>
> *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;* (destacamos)

Documento nato-digital

Claramente se observa que a própria Receita Federal do Brasil - responsável pelo processamento e, originalmente, pela homologação das manobras compensatórias de tributos sob sua administração - entende que não mais existe óbice na inclusão da monta das estimativas, mesmo que objeto de compensação anterior não homologada, na formação dos créditos dos contribuintes de IRPJ e CSLL, apurados ao longo dos anos-calendários.

Analisando os autos e conforme debatido em sessão, não se trata aqui de estimativas cujas compensações correspondentes foram consideradas *inexistentes* ou *não declaradas*, mas, simplesmente, não foram devidamente homologadas, nos precisos moldes da hipótese tratada na alínea "*f*" do conclusivo Item 13 do Parecer Normativo COSIT, acima destacado.

Assim, o motivo jurisdicionalmente imposto para indeferir a parcela do crédito ainda controverso nessa demanda não mais encontra respaldo institucional.

Denegar, agora, a *procedência* desse direito creditório, apurado sob tais circunstâncias, diante o atual cenário normativo sobre o tema, representaria a criação de entrave pelo próprio Julgador em demanda na qual há convergência de entendimento das *Partes* envolvidas, sobre a mesma matéria.

Poder-se-ia até afirmar que, de um ponto de vista processual, **não** há mais, propriamente, **litígio** a ser resolvido.

E, como inicialmente anunciado, a edição de tal normativo fez com que o tema fosse, muito corretamente, *revisitado* no âmbito das Turmas Ordinárias dessa C. 1ª Seção (e, agora, por esta C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais), de modo que, atualmente, existe corrente jurisprudencial majoritária, endossando a posição aqui defendida.

Nessa esteira, confira-se primeiro o Acórdão nº 1301-003.719, prolatado pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa 1ª Seção, de votação unânime, de relatoria do I. Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, publicado em 19/03/2019:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

Documento nato-digital

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.

(...)

Logo depois, o mesmo entendimento foi acatado pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa mesma 1ª Seção, no Acórdão nº 1302-003.890, de relatoria do I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, publicado em 23/09/2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS.

No mesmo sentido do entendimento que foi consolidado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02/2018, se o valor remanescente do saldo negativo pleiteado pelo contribuinte é oriundo de um débito de estimativa confessado no âmbito de uma declaração de compensação, não há porque não reconhecer o seu direito. O crédito do sujeito passivo é líquido e certo para os fins do disposto no art. 170 do CTN.

Por sua vez, a C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 1ª Seção, conforme ilustra v. Acórdão nº 1402-004.226, da lavra deste mesmo Conselheiro e publicado em 06/01/2020, também curvou-se a tal posicionamento:

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

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 02/2018. RECONHECIMENTO INSTITUCIONAL DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HOMOLOGAÇÃO.

Considerando a posição estampada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 02/2018, se parte do valor que forma o saldo negativo demonstrado pelo contribuinte é oriundo de débito de estimativa mensal, confessado por meio de Declaração de Compensação (DCOMP), não há motivo para o Julgador denegar o direito pretendido. Sob tais circunstâncias, o crédito alegado apresenta-se líquido e certo, conforme o disposto no art. 170 do CTN, podendo saldar as compensações correspondentes.

Documento nato-digital

Posto isso, revelam-se muito robustos os motivos para o reconhecimento da pretensão da Contribuinte e reforma do v. Acórdão combatido.

Diante de todo o exposto, prestando as devidas homenagens à I. Relatora, igualmente entende-se por dar provimento ao Recurso Especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella