



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10783.901084/2010-74
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.130 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 11 de abril de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARCA CAFÉ COMÉRCIO EXPORTAÇÃO S/A

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2004

IRPJ. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVA.
CONFISSÃO DE DÍVIDA.

A estimativa mensal de IRPJ, compensada por PER/DCOMP com efeito de confissão de dívida, compõe o saldo negativo do imposto.

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, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento parcial. Votou pelas conclusões a conselheira Viviane Vidal Wagner. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal Araujo - Relator.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora Designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto ao que se decidiu sobre compensação realizada a partir de indébito de saldo negativo de IRPJ, que, por sua vez, foi formado a partir de estimativas também quitadas por compensação.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão n.º 1801-002.020, de 29/07/2014, por meio do qual a 1ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, entendendo que deveria reconhecer o saldo negativo de IRPJ formado a partir de estimativas compensadas, ainda que as compensações dessas estimativas não tenham sido homologadas.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004

SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS E NÃO HOMOLOGADAS.

Estimativas quitadas por meio de declaração de compensação devem compor o saldo negativo do período a que se referem ainda que tenham sido objeto de despacho decisório que deixa de homologá-las.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Maria de Lourdes Ramirez (Relatora), que negava provimento ao recurso, e Neudson Cavalcante Albuquerque, que votou para converter o julgamento na realização de diligência. O Conselheiro Alexandre Fernandes Limiro acompanha a divergência pelas conclusões. O Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque apresentará Declaração de Voto. Designado para redigir o Voto Vencedor o Conselheiro Fernando Daniel de Moura Fonseca.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outro processo, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento do recurso, ela desenvolve os seguintes argumentos:

DA COMPROVAÇÃO DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL (COTEJO ANALÍTICO)

- na hipótese, o acórdão recorrido firmou o seguinte entendimento, *verbis*: [...];
- diversamente, decidiu o(s) acórdão(s) paradigma(s). Nesses termos:

Acórdão n.º 3301-002.191

Assunto: Processo Administrativo Fiscal. Data do fato gerador: 20/11/2008. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). CRÉDITO FINANCEIRO INDEFERIDO EM OUTRO PROCESSO. HOMOLOGAÇÃO. VEDAÇÃO. A homologação de Dcomp está condicionada a certeza e liquidez do crédito financeiro declarado. A compensação de crédito financeiro, em discussão administrativa, em outro processo, somente é possível depois da decisão definitiva sobre a certeza e liquidez do crédito financeiro naquele processo. Recurso Voluntário Negado.

Acórdão n.º 1301-000.892

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA/IRPJ. Ano Calendário: 2005. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO. Devem ser integradas ao saldo negativo do período as retenções confirmadas por Dirf e/ou comprovantes de rendimentos. Não possui liquidez e certeza o crédito oriundo de saldo negativo que traga em seu bojo estimativas confessadas em declaração de compensação não homologada, mesmo que ainda não haja decisão final na esfera administrativa.

- as ementas transcritas, por si só, já demonstram a existência do dissídio jurisprudencial. Contudo, para evidenciar que, diante de contextos fáticos semelhantes, foram adotadas soluções jurídicas diversas, passa-se a transcrever os seguintes trechos do voto condutor dos acórdãos paradigmas: [...];

- é manifesta a identidade (ou similitude) fática entre as situações analisadas no acórdão recorrido e nos paradigmas;

- como visto, os acórdãos confrontados tratavam da mesma discussão: homologação ou não de compensação veiculada por meio de PER/DCOMP na qual o crédito apontado ainda se encontra pendente de análise na esfera administrativa, não existindo até o momento da transmissão do documento relativo ao encontro de contas decisão definitiva, o que prejudica os atributos de certeza e liquidez do crédito;

- nada obstante a identidade fática dos casos confrontados, os Colegiados adotaram entendimento jurídico divergente;

- o acórdão recorrido assentou a impossibilidade de que um determinado saldo negativo seja reduzido em razão da não homologação de compensações transmitidas para a quitação de estimativas mensais, muito embora tenha reconhecido que a PER/DCOMP na qual se pretende exatamente a quitação dessas estimativas ainda se encontra pendente de análise na esfera administrativa;

- os paradigmas, em sentido oposto, decidiram pela não-homologação da compensação tendo em vista a ausência de demonstração dos atributos de liquidez e certeza de que deve gozar o crédito indicado na DCOMP no momento de sua transmissão;

- de acordo com os paradigmas, na hipótese de sobrevir decisão administrativa definitiva favorável ao contribuinte interessado, esse poderia valer-se da transmissão de nova PER/DCOMP, pois aí sim, os créditos gozariam, se reconhecidos por decisão administrativa irreversível, dos atributos de liquidez e certeza exigidos pela lei;

- ou seja, de acordo com o entendimento perfilhado pelos precedentes indicados, somente quando homologadas as compensações quitando as estimativas mensais, e somente a partir desse preciso momento, é que essas estimativas poderiam compor o saldo negativo de IRPJ/CSLL;

- diante do quadro discutido nestes autos, semelhante àquele exposto nos paradigmas, fica evidente que as decisões paradigmas se alinham com a conclusão externada pela DRJ de origem neste feito, ou seja, pela não homologação de plano das compensações em lide. Não cogitaram os paradigmas de qualquer suspensão ou sobrestamento do feito, o que implicaria na possibilidade de aproveitamento do PER/DCOMP já enviado com base numa expectativa de direito no momento de sua transmissão (condicionado ao sucesso do interessado nas demais lides que discutem o crédito ou sua composição);

- outrossim, não admitiram os paradigmas qualquer discussão acerca do crédito, pois objeto a ser tratado nos outros feitos relacionados. Deixaram claro os arestos objetos de referência que a conclusão a ser adotada é pelo indeferimento de plano do pleito do interessado. Caso sobrevenha decisão favorável reconhecendo, de modo definitivo e irrecorrível, todo ou parte do crédito almejado, cabe ao contribuinte apresentar novo PER/DCOMP e não aproveitar o já existente transmitido de forma prematura e condicionada ao suposto sucesso do contribuinte em outras demandas;

- por último, cabe destacar que os paradigmas não se reportaram a qualquer entendimento porventura existente na esfera administrativa que pudesse respaldar os argumentos dos contribuintes interessados. Os arestos em referência pautaram seu entendimento exclusivamente na análise das leis que regem a matéria;

- fica claro, portanto, que diante da mesma situação fática discutida no acórdão recorrido e nos paradigmas, foi dada solução jurídica diversa pelos órgãos julgadores;

- pelo exposto, afiguram-se presentes os pressupostos de admissibilidade do recurso especial segundo as disposições do art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;

DOS FUNDAMENTOS PARA REFORMA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- trata o presente feito das Declarações de Compensação - Dcomp n.º 03169.79377.130907.1.7.02-6872 e n.º 21983.88626.270605.1.3.02-6580. O crédito utilizado foi o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2004, composto de IRRF e de Estimativas Mensais;

- as parcelas de IRRF, no total de R\$ 139.888,27, foram integralmente confirmadas pela DRF/Vitória (fls.42): [...];

- das parcelas de estimativas mensais declaradas (R\$ 625.093,72), a DRF-VIT confirmou apenas R\$ 185.304,53 (fls.42/43): [...];

- em decorrência, considerou a fiscalização que não houve formação de saldo negativo de IRPJ (R\$ -200.955,69), mas sim, IRPJ a Pagar (R\$ 238.833,50);

- a lide versa, portanto, sobre as compensações das estimativas mensais que não foram homologadas;

- os valores das ditas estimativas mensais constam, assim, na DIPJ do ano-calendário de 2004 (para 2004, o interessado apresentou apenas a DIPJ original): [...];

- as sobreditas estimativas foram, todas, objeto de processo de compensação. Contudo, na data em que transmitidas as PER/DCOMPs objetos deste feito, não havia ato decisório administrativo reconhecendo direito creditório em qualquer dos sobreditos processos;

- assim, o Despacho Decisório foi proferido conforme a legislação de regência, segundo a qual, o crédito objeto de compensação deve reunir os atributos de liquidez e certeza (art.170 da Lei Complementar n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, CTN), atributos que, evidentemente, não estão presentes quando o suposto crédito relativo a saldo negativo é formado por estimativas não quitadas, uma vez que foram objetos de outras PER/DCOMPs, ainda não homologadas no momento do encontro de contas (transmissão das PER/DCOMPs de que trata este feito);

- as formalidades existentes no pedido de compensação são definidas para dar transparência, segurança e uniformidade ao procedimento, e não por mero capricho da Administração;

- sobre a compensação, o Código Tributário Nacional em seus artigos 156, II, e 170 prescrevem o seguinte: [...];

- como se pode concluir da leitura dos dispositivos transcritos, o CTN previu a compensação como forma de extinção do crédito tributário. Todavia, em atendimento ao princípio da legalidade acima mencionado, determinou que a extinção do crédito tributário por essa modalidade depende de lei autorizadora, que estabeleceria as condições e as garantias em que poderia ocorrer a compensação ou atribuiria à autoridade administrativa o estabelecimento dessas condições e garantias;

- a fim de normatizar a forma pela qual se daria a compensação no âmbito tributário foram editados diplomas legais e normativos dentre os quais se destaca a Lei n.º 9.430/96 e a IN SRF n.º 21/97, e alterações posteriores, redundando inclusive na edição da IN SRF n.º 460/2004;

- dessa maneira, é importante verificar que a legislação em vigor à época, dispunha sobre a compensação: [...];

- a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, pode se dar de ofício ou por iniciativa daquele;

- o procedimento de compensação é efetuado por conta e risco tanto da Administração Federal, quanto do contribuinte;

- com efeito, por um lado corre contra a administração o prazo de homologação, que uma vez decorrido impede a recuperação de eventuais valores compensados indevidamente, de outro lado pesa sobre o contribuinte a exatidão dos valores informados, visto que, uma vez analisada a DCOMP, não é mais admitida qualquer alteração do seu conteúdo;

- ademais, ainda nos termos da legislação retro transcrita, a demonstração da existência de crédito líquido e certo deve ser feita desde o momento da apresentação da declaração de compensação, sob pena de desrespeito à própria natureza do instituto da compensação;

- os diplomas normativos regentes da matéria, quais sejam art. 74 da Lei n.º 9.430/96 e art. 170 do CTN deixam clara a necessidade da existência de créditos líquidos e certos no momento da declaração de compensação, hipótese em que o crédito tributário encontrar-se-ia extinto sob condição resolutória, o que não ocorreu no caso dos autos. Da leitura dos dispositivos acima temos que os créditos a serem compensados devem ser líquidos e certos e devem ser minuciosamente informados na declaração de compensação quando de sua apresentação sob pena de invalidação do procedimento;

- com efeito, a compensação de ofício ocorre “sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração”, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei n.º 2.287, de 23 de julho de 1986, e do art. 6º do Decreto n.º 2.138, de janeiro de 1997;

- por sua vez, a compensação por iniciativa do sujeito passivo ocorre mediante a entrega, por este, de pedido/declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados;

- insta salientar ainda que os princípios da verdade material e da economia processual, apesar de louváveis, devem ser aplicados com cautela e, sobretudo, sem desrespeito ao princípio da legalidade insculpido no art. 37 da CF;

- assim, declaração de compensação apresentada sem que o respectivo crédito que a lastreie seja comprovado desde logo, vindo apenas a ocorrer em momento posterior (no caso, a depender de decisão administrativa definitiva no âmbito de outro feito), não pode ser aceita uma vez que constitui inovação à lide sendo situação nova que não estava em discussão quando da análise inicial da existência do crédito;

- logo, a decisão de primeira instância não merece qualquer reparo, pois analisando PER/DCOMP que indicava suposto crédito que não goza dos atributos de liquidez e certeza, uma vez que é objeto de outro processo administrativo cujo julgamento se encontra pendente, manteve a decisão pela não-homologação de plano das compensações postuladas pelo contribuinte interessado;

- vale salientar que não há qualquer previsão na legislação de que a decisão proferida neste processo deva aguardar o desfecho de outras demandas. Primeiro, porque não há, na legislação de regência, previsão para o rito pretendido. Segundo, porque, já a partir do despacho exarado pela Delegacia da Receita Federal em Receita, tem-se a circunstância de que os créditos lá postulados careciam dos atributos de liquidez e certeza, em face do que não poderiam, à luz do art. 170 do Código Tributário Nacional, ser utilizados na compensação de débitos neste ou em qualquer processo. O rito processual cabível é o constante na Lei n.º 9.430/96 (artigos 73 e 74), não cabendo a suspensão do processo nos termos do art. 265 do CPC;

- prosseguindo, não pode o contribuinte valer-se de suspensão/sobrestamento ou mesmo do julgamento imediato do presente feito com o fim de utilizar, de forma válida e legítima, PER/DCOMPs transmitidas quando não havia créditos líquidos e certos, ainda que, o que se admite apenas para argumentar, decisão administrativa irrecorrível a ser proferida nos autos dos outros processos administrativos lhe seja favorável;

- isso porque o encontro de contas deve ser analisado no momento da transmissão da DCOMP;

- não é por outra razão que a lei determina que “A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação” (art. 74, § 2º, Lei n.º 9.430/96). Dessa forma, os débitos próprios, identificados pelo contribuinte nas DCOMP anexadas ao processo passam a extintos pela compensação, e assim permanecem até a invalidação do procedimento pela RFB;

- também de acordo com o disposto no parágrafo 6º do art. 17 da Lei n.º 10.833/2003, transcrito a seguir, a declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados: [...];

- e também não é por outro motivo que o Superior Tribunal de Justiça defende que a lei a ser aplicável à compensação é aquela vigente no momento do encontro de contas (REsp 488.992/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, DJU de 07/06/2004; REsp 1.100.483-AL, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 1º/9/2009);

- caso sobrevenha nos feitos correlatos decisão administrativa irrecurável que seja favorável ao contribuinte reconhecendo total ou parcialmente, a existência do crédito indicado nas DCOMPs tratadas neste feito, o procedimento a ser adotado é a transmissão de novas PER/DCOMPs indicando aqueles mesmos créditos, no montante definitivamente reconhecido;

- não há como transmitir PER/DCOMPs sob a condição de que os créditos ali indicados venham a existir ou venham a gozar dos atributos de liquidez e certeza em momento posterior;

- não se admite no nosso sistema PER/DCOMPs condicionais. Isto é, PER/DCOMPs transmitidas, sendo que os créditos ainda não líquidos e certos poderão gozar desses atributos em momento posterior em razão do reconhecimento do crédito discutido em outro feito, situação que poderá ocorrer ou não;

- nessa perspectiva, válido transcrever as conclusões do Acórdão n.º 1802-001.866 (Processo n.º 13629.720026/201012) que analisou situação semelhante à ventilada neste feito, com a diferença de que naqueles autos, cuidava-se de DCOMP indicando como crédito valores que haviam sido objeto de Auto de Infração lavrado contra o contribuinte. *In verbis*: [...];

- logo, sob qualquer ótica que se vislumbre a questão, é forçoso concluir que o acórdão hostilizado merece reforma, devendo ser restabelecida a decisão de primeira instância que, de forma acertada, não homologou as compensações declaradas pelo contribuinte interessado;

PEDIDO

- ante o exposto, requer a Fazenda Nacional que:

(a) seja conhecido o presente recurso, face à observância aos requisitos de admissibilidade previstos art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009;

(b) seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se o lançamento em sua integralidade.

Quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da PGFN**, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 13/07/2015, deu seguimento ao recurso, fundamentando sua decisão na seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

A recorrente alega que, em sentido diverso àquele propugnado pelo v. acórdão atacado, acórdão paradigma n.º 1301-000.892, proferido pela 1ª TO/3ª CâM./1ª Sejul, decidiu que “Não possui liquidez e certeza o crédito oriundo de saldo negativo que traga em seu bojo estimativas confessadas em declaração de compensação não homologada, mesmo que ainda não haja decisão final na esfera administrativa”, se não vejamos a ementa do referido acórdão:

[...]

As similitudes fática e jurídica entre os julgados são incontestáveis e podem ser verificadas do simples cotejo das ementas acima transcritas, restando assim demonstrada a divergência jurisprudencial que consiste em saber se já compõe o saldo negativo do IRPJ a estimativa confessada em declaração de compensação não homologada enquanto pendente de decisão final na esfera administrativa.

Uma vez demonstrada a divergência jurisprudencial que desafia recurso especial, opino pela sua ADMISSIBILIDADE.

Posteriormente, percebeu-se que o exame de admissibilidade tinha levado em conta apenas um dos paradigmas apresentados pela PGFN (o segundo paradigma). Foi, então, exarado um novo despacho, em 08/02/2019, para a complementação da análise de admissibilidade do recurso.

O entendimento manifestado nesse despacho complementar foi de que o primeiro paradigma, Acórdão n.º 3301-002.191, não servia para a caracterização da divergência jurisprudencial, pelas razões lá registradas.

O recurso especial foi novamente encaminhado a julgamento, com a caracterização da divergência jurisprudencial restrita ao contexto do segundo paradigma (Acórdão n.º 1301-000.892), nos termos da análise feita no despacho de admissibilidade original.

Em 14/08/2015, a contribuinte tinha sido intimada do primeiro despacho de admissibilidade (que deu seguimento ao recurso especial com base no segundo paradigma), e em 28/08/2015, ela apresentou tempestivamente suas contrarrazões, com os argumentos descritos a seguir:

DA INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL - DA NÃO INDICAÇÃO DE PARADIGMA OU A DEMONSTRAÇÃO ANALÍTICA DOS PONTOS DIVERGENTES

- para a admissibilidade do recurso especial, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria; e a divergência deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido;

- não foram apresentados paradigmas hábeis ao seguimento do recurso. Eis a ementa do acórdão que dá base ao recurso especial:

Acórdão n.º 3301-002.191

[...]

- tal processo trata de "compensação de crédito financeiro, em discussão administrativa, em outro processo, somente é possível depois da decisão definitiva sobre a certeza e liquidez do crédito financeiro naquele processo;

- já o acórdão recorrido, como bem menciona o relator, "A questão deduzida nos autos diz respeito à possibilidade (ou não) de que um determinado saldo negativo seja reduzido em razão da não homologação de compensações transmitidas para a quitação de estimativas mensais";

- portanto, houve a não observância dos parágrafos §§ 5º, 6º e 8º do artigo 67, uma vez que não foram trazidos dois acórdãos divergentes, e nem demonstrada analiticamente a divergência com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados;

DA NECESSIDADE DE MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO

- como restou decidido, "a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, de modo que as estimativas mensais compensadas devem ser consideradas efetivamente pagas até que sobrevenha decisão administrativa definitiva que não homologue a compensação." Eis parte do voto vencedor que serve de síntese do que foi decidido:

A questão deduzida nos autos diz respeito à possibilidade (ou não) de que um determinado saldo negativo seja reduzido em razão da não homologação de compensações transmitidas para a quitação de estimativas mensais. Peço vênia para discordar do voto da E. Relatora, Conselheira Maria de Lourdes Ramirez.

De acordo com o art. 156, II, do CTN, a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, de modo que as estimativas mensais compensadas devem ser consideradas efetivamente pagas até que sobrevenha decisão administrativa definitiva que não homologue a compensação.

Com efeito, uma vez apresentada a manifestação de inconformidade, o crédito tributário exigido em razão da não homologação da compensação tem a sua exigibilidade suspensa até decisão final na esfera administrativa, nos termos da Lei n.º 9.430/96:

(...)

Em assim sendo, por haver possibilidade de homologação das compensações, o pagamento da estimativa mensal deve ser considerado na apuração do saldo negativo. A desconsideração dos valores que se encontram com exigibilidade suspensa em virtude de recurso administrativo contra a não homologação de compensação afigura-se ilegítima, e por uma singela razão: se o débito está com a exigibilidade suspensa, o mesmo não pode ser cobrado do contribuinte.

Ou seja, enquanto houver recurso administrativo pendente de decisão final, o débito de estimativa mensal de IRPJ ou CSLL compensado tem a sua exigibilidade suspensa, de modo que não pode ser realizado qualquer ato tendente à sua cobrança pelo Fisco, o que também impede a cobrança indireta desse débito mediante redução do saldo negativo formado ao final do período de apuração.

De todo modo, mesmo que haja decisão administrativa definitiva não homologando a compensação, ainda assim esta parcela deverá ser considerada para fins de composição do saldo negativo. É que, em caso de não homologação da compensação, o respectivo crédito tributário será regularmente exigido do contribuinte através de execução fiscal, que, quando paga (voluntária ou forçadamente), irá impor a recomposição do saldo negativo.

- o argumento do voto vencedor é corroborado por diversos acórdãos deste Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A jurisprudência deste Conselho também não discrepa:

IRPJ. PERDCOMP. COMPENSAÇÕES DE ESTIMATIVAS. POSSIBILIDADE DE CÔMPUTO NO SALDO NEGATIVO. Comprovadas compensações através de PER/DCOMP's - declaração com caráter de confissão de dívida - as estimativas compensadas devem ser utilizadas para o cômputo do saldo negativo de IRPJ. (1ª Seção, 1ª Cam, 2ª TO, AC 1102-000.375, Rel. SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO, julgado em 27/01/2011)

O VALOR DA COMPENSAÇÃO DECLARADA PELO CONTRIBUINTE ATRAVÉS DE PER/DCOMP IMPORTA EM CONFISSÃO DE DÍVIDA CASO NÃO SEJA HOMOLOGADA PELO ÓRGÃO COMPETENTE NOS TERMOS

DO ARTIGO 74, §§ 6º E 7º DA LEI Nº 9.430/96. A SRF não exige que a PER/DCOMP tenha sido homologada, bastando que a compensação tenha sido solicitada para fins de confissão de dívida caso o Fisco não homologue a compensação. Assim, o valor declarado como compensado passa a ser imediatamente exigível, visto que a declaração PER/DCOMP tem natureza de confissão de dívida.

A PER/DCOMP NÃO HOMOLOGADA CONSTITUI INSTRUMENTO HÁBIL DE CONFISSÃO DE DÍVIDA PARA O CONTRIBUINTE E OS VALORES ALI INFORMADOS COMPÕEM O SALDO DA BASE DE CALCULO NEGATIVA DA CSLL. SOLUÇÃO DE CONSULTA INTERNA COSIT Nº 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'. (1ª Seção, 1ª Câ., 2ª TO, Acórdão n.º 1102-00.373, Rel. João Carlos de Lima Júnior, sessão de 26.01.2011)

- nota-se, de outro lado, que os créditos compensados deveriam ter sido deferidos pela Receita Federal, pois as Leis n.ºs 10.637/02 e 10.833/03 permitem que o crédito fiscal da contribuição ao PIS e a COFINS seja tomado com base na alíquota nova, isto é, respectivamente 1,65% e 7,6%, sem fazer restrição quanto ao fornecedor ou impondo a obrigação de que haja destaque em nota fiscal do valor do tributo, muito menos, certificar se foi recolhido ou não pelo fornecedor, apenas exigindo que ele seja pessoa jurídica domiciliada no Brasil;

- além disso, as mercadorias (café) adquiridas das empresas supostamente "Pseudo Atacadistas" entraram no estoque, as notas fiscais foram pagas através de depósitos bancários, TED ou DOC diretamente aos emitentes, devidamente registradas, escrituradas e contabilizadas, e geram créditos de COFINS. Tudo isso, aliás, confirmado pelo próprio parecerista e Acórdão da DRJ proferido nos autos do processo n. 11543.001189/2004-79;

- toda a sistemática da não-cumulatividade do PIS e também da COFINS está assentada na permissão de que compras e a prestação de serviços, mesmo que antecedidas por suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência de PIS e COFINS, geram créditos;

- dessa forma, os créditos lançados pela recorrente são legais, uma vez que são originados de documentos idôneos, devidamente contabilizados na forma da lei e são oriundos de pessoas jurídicas, cujas mercadorias deram entrada no estoque da recorrente;

- tentar incriminar a empresa Recorrente da forma como a Receita Federal vem fazendo, e como ficou estampado também no r. Acórdão recorrido, é um abuso de autoridade, pois a contribuinte não tem nenhuma implicação com a operação "broca", como amplamente comprovado nos autos dos diversos processos administrativos já citados. A tal "operação broca", aliás, foi extinta pelo TRF2 justamente por conta de sua total insubstistência;

- em conclusão, vemos que os créditos de PIS/COFINS apurados pela contribuinte sempre foram válidos;

DOS PEDIDOS

- diante do exposto, REQUER a recorrente:

I- a não admissibilidade do recurso especial interposto;

II- ultrapassada a preliminar, a confirmação do teor do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo trata de declarações de compensação em que a contribuinte utilizou direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2004, no valor de R\$ 200.955,69.

O Despacho decisório exarado pela Delegacia de origem não reconheceu o saldo negativo e, por consequência, não homologou as compensações.

De acordo com esse despacho, o saldo negativo foi composto por retenções na fonte e estimativas. As retenções na fonte, no valor de R\$ 139.888,27, foram integralmente confirmadas, enquanto que as estimativas só foram confirmadas em parte (dos R\$ 625.093,72 informados na DIPJ, foram confirmados R\$ 185.304,53).

A parte não confirmada das estimativas implicou na reversão total do saldo negativo, com apuração de IRPJ a pagar, no valor de R\$ 238.833,50, mas a controvérsia estabelecida nos presentes autos diz respeito apenas ao não reconhecimento do saldo negativo e à não homologação das compensações (PER/DCOMP nº 03169.79377.130907.1.7.026872 e nº 21983.88626.270605.1.3.026580).

As estimativas não confirmadas foram quitadas por outros PER/DCOMP, que são objetos de outros processos ainda em tramitação.

A decisão de primeira instância administrativa proferida nestes autos manteve a decisão dada pela Delegacia de origem.

Ao tratar das estimativas não confirmadas, que implicaram no não reconhecimento do saldo negativo de 2004, essa decisão apresenta quadro demonstrativo discriminando os outros processos onde se examina a quitação dessas estimativas por compensação:

Processo	Estimativa
11543.000568/2004-41	jan/04
11543.000990/2004-05	fev/04
11543.001189/2004-79	mar/04
11543.002538/2004-70	jun/04
11543.003080/2004-76	jul/04
11543.003474/2004-24	ago/04
11543.003831/2004-54	set/04
11543.004262/2004-64	out/04
11543.004744/2004-14	nov/04

Ela também apresenta um quadro identificando a situação de cada uma das estimativas que compuseram o referido montante de R\$ 625.093,72, desde a análise feita pela Delegacia de origem:

Mês	Estimativa	Análise	Confirmado
jan/04	127.119,50	Confirmada integralmente	127.119,50
fev/04	167.781,09	Confirmada parcialmente	52.705,11
mar/04	39.706,05	Não confirmada	
jun/04	30.317,41	Não confirmada	
jul/04	126.530,69	Confirmada parcialmente	5.479,92
ago/04	98.374,51	Não confirmada	
set/04	2.134,65	Não confirmada	
out/04	1.345,10	Não confirmada	
nov/04	31.784,72	Não confirmada	
total	625.093,72		185.304,53

E esclarece que após o julgamento das manifestações de inconformidade apresentadas naqueles outros processos, a situação demonstrada no quadro acima não se alterou.

Sendo assim, na primeira instância administrativa, o saldo negativo de 2004 continuou não reconhecido, e os dois PER/DCOMP objetos do presente processo continuaram não homologados.

Já a decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido) deu provimento ao recurso voluntário que a contribuinte apresentou nos presentes autos, entendendo que as estimativas quitadas por meio de declaração de compensação devem compor o saldo negativo do período a que se referem ainda que essas compensações não tenham sido homologadas.

A ideia básica dessa decisão é que "mesmo que haja decisão administrativa definitiva não homologando a compensação, ainda assim esta parcela deverá ser considerada para fins de composição do saldo negativo. É que, em caso de não homologação da compensação, o respectivo crédito tributário será regularmente exigido do contribuinte através de execução fiscal, que, quando paga (voluntária ou forçadamente), irá impor a recomposição do saldo negativo".

Com seu recurso especial, a PGFN contesta essa decisão, defendendo a ideia de que as estimativas cuja compensação não foi confirmada pela Delegacia de origem não poderiam compor o saldo negativo. Ainda de acordo com a PGFN, "caso sobrevenha decisão favorável reconhecendo, de modo definitivo e irrecurável, todo ou parte do crédito almejado, cabe ao contribuinte apresentar novo PER/DCOMP e não aproveitar o já existente transmitido de forma prematura e condicionada ao suposto sucesso do contribuinte em outras demandas".

Em sede de contrarrazões, a contribuinte apresenta preliminar de não conhecimento do recurso, mas seus argumentos não procedem.

Ela aponta problemas em relação à caracterização de divergência a partir do Acórdão paradigma nº 3301-002.191, mas, conforme já relatado, a conclusão do despacho complementar de exame de admissibilidade foi justamente no sentido de que esse paradigma não

serve para a caracterização da divergência jurisprudencial, porque a situação examinada por ele é diferente daquela que foi examinada pelo acórdão recorrido.

De qualquer forma, o segundo paradigma, Acórdão n.º 1301-000.892, serve perfeitamente para a caracterização da divergência jurisprudencial e, conseqüentemente, para a admissibilidade do recurso, nos termos da análise feita pelo despacho de admissibilidade original.

Esse segundo paradigma trata exatamente da questão enfrentada pelo recorrido, propondo-se a verificar se as estimativas confessadas em declaração de compensação não homologada podem ou não compor saldo negativo. Basta a leitura das ementas para constatar a divergência entre as decisões.

A contribuinte não aponta nenhum problema em relação a esse segundo paradigma. A ideia que ela defende em suas contrarrazões é que a PGFN tinha que ter trazido dois acórdão divergentes. O que se depreende de seus argumentos é que, como um dos paradigmas não serve para a caracterização da divergência, o recurso não poderia ser admitido.

Mas ela incorre em grande equívoco ao entender que a regra regimental impõe um número mínimo de paradigmas por matéria.

O que a regra regimental estabelece é que o recorrente deverá demonstrar a divergência arguida indicando **até 2** (duas) decisões divergentes por matéria; e que na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais (RICARF, art. 67, §§ 6º e 7º).

Não há nenhuma regra impondo um número mínimo de paradigmas por matéria. O que a regra estabelece é justamente o contrário, ou seja, de que vão ser examinados até dois paradigmas (no máximo dois), para os casos em que o recorrente apresentar uma quantidade maior que essa.

A preliminar de não conhecimento do recurso, portanto, deve ser rejeitada.

Quanto ao mérito, vê-se que as partes defendem linhas bem opostas.

A contribuinte e o acórdão recorrido entendem que mesmo que venha ser proferida decisão administrativa definitiva não homologando a compensação das estimativas, ainda assim elas devem ser consideradas para fins de composição do saldo negativo.

Já a PGFN defende que mesmo que possa haver no futuro uma decisão favorável reconhecendo, de modo definitivo e irrecorrível, a quitação das estimativas, elas não poderiam compor o saldo negativo reivindicado no PER/DCOMP original, e que caberia à contribuinte apresentar novo PER/DCOMP.

Penso que a correta interpretação deve seguir uma linha intermediária entre essas duas posições.

É bastante evidente a relação de dependência que há entre este processo (que trata do saldo negativo de IRPJ em 2004) e aqueles outros que tratam da quitação das estimativas que comporiam esse saldo negativo.

Se a Delegacia de origem tivesse reconhecido a quitação integral de todas as estimativas (nos seus respectivos processos), o presente litígio simplesmente não existiria, porque ela também teria reconhecido o saldo negativo reivindicado nestes autos, por simples extensão do decidido naqueles outros processos. Não haveria manifestação de inconformidade, não haveria recurso voluntário, não haveria recurso especial.

Mas não foi isso o que ocorreu, gerando toda essa controvérsia sobre como articular a relação entre esses processos (principais e dependente), diante do curso que eles passaram a ter.

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).

E o tratamento dessa relação de dependência se dá fazendo simplesmente com que, num mesmo nível de instância de julgamento, a decisão dada no processo principal repercuta adequadamente no processo dependente.

A Receita Federal sempre vem editando normas sobre a formalização de processos, prevendo esse tipo de situação, para que a matéria principal e a dependente componham o mesmo processo desde o início, ou, se tiverem sido formalizadas em autos distintos, para que esses autos sejam juntados (por apensação ou por anexação), de modo que os julgamentos sejam feitos conjuntamente, no mesmo nível de instância. Nesse sentido, vale citar as Portarias RFB n.º 666/2008, RFB n.º 354/2016 e RFB n.º 1668/2016.

É por isso que, por exemplo, o julgamento de um ato de suspensão de imunidade/isenção e o julgamento do lançamento de ofício de crédito tributário decorrente daquele ato normalmente caminham juntos. O mesmo se dá no caso do ato de exclusão do Simples (ou do Simples Nacional) e da exigência de crédito tributário decorrente desse ato de exclusão.

A matéria tida como principal e a tida como dependente são julgadas conjuntamente no mesmo nível de instância. Com efeito, não é preciso esperar o julgamento final de um ato de suspensão de imunidade, para que se possa julgar os lançamentos decorrentes desse ato, inclusive, porque eles normalmente fazem parte de um mesmo processo.

Nesse mesmo sentido, também vale destacar que o Regimento Interno do CARF contém normas que tratam da distribuição de processos por conexão ou dependência (RICARF, Anexo II, art. 6º), o que também evita decisões conflitantes sobre um mesmo fato, e promove a eficiência no trabalho de julgamento.

O ideal seria 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, estão sujeitos a seções diferentes do CARF, 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.

A norma regimental, inclusive, é bem clara a esse respeito (RI-CARF, Anexo II, art. 6º, §5º):

Art. 6º Os processos vinculados poderão ser distribuídos e julgados observando-se a seguinte disciplina:

[...]

§ 5º Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o

sobrestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de **mesma instância** relativa ao processo principal.

O que importa em casos como o presente é que o processo principal já tenha sido julgado no mesmo nível de instância em que vai ser julgado o processo dependente, e foi exatamente isso o que ocorreu na Delegacia de origem, e também na Delegacia de Julgamento. Esses órgãos examinaram primeiramente as compensações para a quitação das estimativas, e depois simplesmente fizeram repercutir no presente processo o resultado desse exame.

Tudo isso é muito lógico, e fácil de ser percebido.

Mas há uma questão no contexto das estimativas que particulariza bem esse debate.

É que a estimativa objeto de PER/DCOMP, ao mesmo tempo que configura um débito a ser quitado, pode configurar também um crédito (na forma de saldo negativo) passível de restituição/compensação futura.

E é isso que faz surgir a alegação de cobrança em duplicidade da estimativa. O entendimento defendido pela contribuinte e também pelo acórdão recorrido é que, no caso de não homologação dos PER/DCOMP nos processos principais, as estimativas serão cobradas (e pagas), e o saldo negativo já teria sido negado (o que representa uma cobrança indireta das mesmas estimativas).

Daí o entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que as estimativas quitadas por meio de declaração de compensação devem compor o saldo negativo do período a que se referem, ainda que a negativa dessa declaração de compensação se torne definitiva no curso do processo administrativo:

Portanto, as estimativas cujo adimplemento se deu por compensação devem ser consideradas como pagas em qualquer hipótese, até porque, caso ao final não sejam homologadas, nenhum prejuízo advirá ao Fisco, que poderá exigir o débito decorrente da não homologação através de execução fiscal.

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

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

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

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

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

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

Aliás, esta é a única forma que os contribuintes tem de evitar a referida multa isolada, ao mesmo tempo em que a estimativa recolhida em atraso (com os devidos acréscimos

legais) passa a contribuir adequadamente para a quitação do tributo no final do ano, ou para a formação de saldo negativo.

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

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

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

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

Sendo assim, o acolhimento do pleito da contribuinte implicaria em admitir a possibilidade de restituição/compensação de algo que ainda nem mesmo foi pago (que só seria pago no futuro - na execução das estimativas confessadas no PER/DCOMP), 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, com a justificativa de que depois ela será cobrada e irá pagar o tributo que daria ensejo àquela restituição.

É importante lembrar que o encontro de contas se dá na 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 dos PER/DCOMP) e também exigir o tributo no ajuste em razão da ausência destas mesmas estimativas, ou negar o saldo negativo formado por elas.

O voto vencido que consta do acórdão recorrido, proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, aborda bem esse ponto:

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, seria exigível somente o pagamento das

estimativas compensadas, vinculadas aos créditos de PIS e COFINS tratados nos demais processos administrativos, 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 outros 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.

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 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, a compensação pleiteada nos presentes autos deve ser não homologada, em virtude da inexistência do direito creditório, pela ausência de certeza e liquidez do crédito invocado.

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.

De modo que, enquanto não se confirmar a quitação das estimativas (nos chamados processos principais), não se pode reconhecer o saldo negativo reivindicado no presente processo.

Nesse passo, registro que os processos que tratam das compensações das estimativas nos meses de fevereiro, março, junho, julho, agosto, setembro, outubro e novembro de 2004 (devidamente identificados no início deste voto) estão com recursos voluntários pendentes de julgamento no CARF, conforme consulta feita na página eletrônica do órgão.

Esses recursos voluntários serão distribuídos para turmas da 3ª Seção do CARF, porque os créditos utilizados nos PER/DCOMP são de PIS/COFINS.

O acórdão recorrido tinha que ter esperado as decisões destes recursos voluntários, para fazê-las repercutir no julgamento de segunda instância destes autos.

Não deixo de observar que a referida regra contida no §5º do art. 6º do Anexo II do atual RI-CARF, acima transcrita, não existia quando foi exarado o acórdão recorrido. Mas era esse o procedimento correto, que foi inclusive adotado pela Delegacia de origem, e também pela Delegacia de Julgamento.

Aliás, é naqueles outros processos que serão analisados os argumentos que a contribuinte traz em sede de contrarrazões, defendendo a validade dos créditos de PIS/COFINS que foram utilizados para a compensação das estimativas de 2004.

Finalmente, é importante esclarecer que o voto vencedor que orientou o acórdão recorrido não fez uma leitura correta do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, quando afirma que ele não deixa nenhuma dúvida de que as estimativas objeto de compensações não homologadas sempre serão objeto de inscrição em dívida ativa e posterior execução fiscal.

O que o referido parecer diz é que as estimativas objeto de compensações não homologadas poderão ser exigidas na medida em que elas correspondam ao tributo apurado no ajuste. Nesse caso, o que estaria sendo exigido são valores referentes a tributo, consolidados com o ajuste anual, e não mais mera estimativa do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro.

Nesse contexto, portanto, somente serão exigidas as estimativas que se configurarem como tributo devido no ajuste, e não serão exigidas estimativas quando a contribuinte tiver apurado prejuízo, e nem estimativas além do montante necessário para a quitação do ajuste. Enfim, não se exigirá estimativas que seriam necessárias para a formação de saldo negativo, que é a questão que está sendo discutida nestes autos.

Assim, realmente não procede o entendimento que embasa o acórdão recorrido, no sentido de que se deve reconhecer de antemão o saldo negativo de IRPJ em 2004, porque as estimativas desse período, ainda em litígio, serão de qualquer modo exigidas no caso de não homologação dos PER/DCOMP a elas relativos.

A decisão correta nesse momento é devolver o processo para a Turma Ordinária, para que ele fique sobrestado até que sejam decididos os recursos voluntários apresentados nos processos que tratam dos PER/DCOMP das estimativas, em observância à referida regra contida no §5º do art. 6º do Anexo II do atual RI-CARF. Depois disso, a Turma Ordinária deverá exarar nova decisão, levando em conta o que foi decidido naqueles outros processos em segunda instância administrativa.

Diante do exposto, voto para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN, conforme o parágrafo acima.

Acaso vencedor, proponho a seguinte ementa:

COMPENSAÇÃO. INDÉBITO DE SALDO NEGATIVO FORMADO POR ESTIMATIVAS COMPENSADAS EM OUTROS PROCESSOS. RELAÇÃO DE DECORRÊNCIA/DEPENDÊNCIA.

1- O tratamento da relação de dependência se dá fazendo simplesmente com que, num mesmo nível de instância de julgamento, a decisão dada no processo principal repercuta adequadamente no processo dependente. De acordo com o próprio Regimento Interno do CARF (RI-CARF, Anexo II, art. 6º, §5º), o julgamento do processo decorrente/dependente deverá ser sobrestado, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.

2- Não procede o entendimento que embasa o acórdão recorrido, no sentido de que se deve reconhecer de antemão o saldo negativo de IRPJ em 2004, porque as estimativas desse período, ainda em litígio, serão de qualquer modo exigidas no caso de não homologação dos PER/DCOMP a elas relativos. Conforme o Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, somente serão exigidas as estimativas que se configurarem como tributo devido no ajuste, e não se exigirá estimativas que apenas seriam necessárias para a formação de saldo negativo.

3- Devolve-se o processo à Turma Ordinária, para que fique sobrestado até que sejam decididos os recursos voluntários apresentados nos processos que tratam dos PER/DCOMP das estimativas. A Turma Ordinária deverá, então, exarar nova decisão, levando em conta o que foi decidido naqueles outros processos em segunda instância administrativa.

Em síntese, voto por CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa

A quitação de estimativas, por compensação, para composição do saldo negativo - de 2004 - pleiteado pelo contribuinte é discutido nos Processos Administrativo n.º 11543.001189/2004-79, 11543.001189/2004-24, 11543.001189/2004-54, 11543.001189/2004-64, 11543.001189/2004-14. Não consta dos presentes autos notícia de decisão final favorável nos citados processos.

A despeito da ausência de decisão definitiva favorável ao contribuinte nos processos que discutem a compensação das estimativas que originaram o saldo negativo, estas devem compor o saldo, notadamente por constituir confissão de dívida. Nesse sentido, decidiu esta Turma em precedentes (*v.g.* acórdão **9101-002.489**, **9101-004.036**).

Colaciona-se trecho do preciso voto vencedor, elaborado pelo Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, no acórdão **9101-003.891**:

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

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

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

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

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

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

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

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

“Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança de multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhadas para inscrição em Dívida Ativa da União;

Na hipótese de falta de pagamento ou de compensação considerada não declarada, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado em DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.

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

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

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

Assim, uma vez quitadas as estimativas em decorrência de procedimentos compensatórios, não há outra solução senão o cômputo para fins de apuração do saldo negativo do IRPJ/CSLL, sem prejuízo de cobrança com acréscimos legais do crédito pleiteado no PER/DCOMP, na hipótese de ausência de homologação. (...)

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

A Turma *a quo* orientou-se no mesmo sentido, conforme voto vencedor, do qual se colaciona trecho a seguir:

Em assim sendo, por haver possibilidade de homologação das compensações, o pagamento da estimativa mensal deve ser considerado na apuração do saldo negativo. A desconsideração dos valores que se encontram com exigibilidade suspensa em virtude de recurso administrativo contra a não homologação de compensação afigura-se ilegítima, e por uma singela razão: se o débito está com a exigibilidade suspensa, o mesmo não pode ser cobrado do contribuinte.

Ou seja, enquanto houver recurso administrativo pendente de decisão final, o débito de estimativa mensal de IRPJ ou CSLL compensado tem a sua exigibilidade suspensa, de modo que não pode ser realizado qualquer ato tendente à sua cobrança pelo Fisco, o que também impede a cobrança indireta desse débito mediante redução do saldo negativo formado ao final do período de apuração.

De todo modo, mesmo que haja decisão administrativa definitiva não homologando a compensação, ainda sim esta parcela deverá ser considerada para fins de composição do saldo negativo. É que, em caso de não homologação da compensação, o respectivo crédito tributário será regularmente exigido do contribuinte através de execução fiscal, que, quando paga (voluntária ou forçadamente), irá impor a recomposição do saldo negativo. (...)

Portanto, as estimativas cujo adimplemento se deu por compensação devem ser consideradas como pagas em qualquer hipótese, até porque, caso ao final não sejam homologadas, nenhum prejuízo advirá ao Fisco, que poderá exigir o débito decorrente da não homologação através de execução fiscal.

O que não se pode admitir, a toda evidência, é a dupla cobrança da estimativa mensal paga por compensação que venha a ser futuramente não homologada, pela dedução na composição do saldo negativo, e a posterior execução do débito compensado cujo crédito não foi reconhecido.

Adoto as razões dos acórdãos acima referidos, para reafirmar orientação adotada em oportunidades anteriores e **negar provimento ao recurso especial da Procuradoria.**

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa