



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.900483/2011-09
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.646 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DENTAL RICARDO TANAKA LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões, quanto ao mérito, os conselheiros Edeli Pereira Bessa e Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar

Nader Quintella e Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial por divergência interposto pela Fazenda Nacional contra o acórdão 1201-001.674, por meio do qual a turma, por maioria de votos, deu parcial provimento ao recurso voluntário, reconhecendo o saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2002 no valor adicional de R\$ 220.947,95 e, por consequência, homologou as compensações até o valor reconhecido. A decisão foi ementada nos seguintes termos:

Acórdão recorrido 1201-001.674

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL.

Na determinação do saldo negativo da CSLL passível de ser restituído ou compensado é necessária a comprovação do regular pagamento/compensação das estimativas que compõem o saldo negativo da CSLL, considerando-se regular compensação a indicação do débito em Dcomp, ainda que esta venha a ser não homologada.

A Fazenda Nacional insurge-se contra a homologação de compensação veiculada por meio de PER/DCOMP, na qual o crédito indicado estava pendente de análise na esfera administrativa, não havendo, até o momento da transmissão, documento referente ao encontro de contas que atestasse por meio de decisão definitiva a liquidez e certeza do crédito tributário. Apresenta os seguintes paradigmas à divergência:

Acórdão paradigma 1301-000.892

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA/IRPJ

Ano-Calendário: 2005

DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO

Devem ser integrada 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.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE Os casos de nulidade no âmbito do processo administrativo fiscal estão adstritos as hipóteses de incompetência da autoridade administrativa ou cerceamento do direito de defesa.

Ementa: COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

Se o contribuinte não comprova as retenções na fonte que alega e não demonstra que as receitas a elas correspondentes foram oferecidas à tributação na declaração, seu alegado crédito carece de certeza e liquidez, requisitos indispensáveis à compensação tributária, nos termos do art. 170 do CTN.

MULTA DE OFÍCIO.

A multa de ofício exigida em lançamento de ofício decorre de disposição expressa de lei específica, não havendo norma que a dispense.

Acórdão paradigma 1402-002.167

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. ESTIMATIVAS COMPENSADAS. COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS. AUSÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ.

Os valores mensalmente apurados por estimativa a título de antecipação IRPJ e de CSLL, e não pagos, ainda que objetos de Declaração de Compensação não homologada, não podem ser inscritos em Dívida Ativa da União e, consequentemente, cobrados de per si. Inteligência dos Pareceres PGFN/CAT nº 193/2013 e nº 88/2014. Somente são passíveis de dedução do imposto devido apurado no ajuste anual as estimativas efetivamente pagas. Na hipótese das estimativas terem sido alvo de declaração de compensação, e esta não ter sido homologada, há que se considerar que não ocorreu a efetividade do pagamento.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

É condição para a realização de compensação que o crédito a ser utilizado seja líquido e certo.

Recurso Voluntário Negado.

Em 1º de julho de 2017, a Presidente da 1ª Seção deu seguimento ao recurso especial, observando:

Ante o simples cotejo das ementas paradigmas com a ementa da decisão combatida, pode-se constatar a divergência de entendimentos entre as decisões. Nos paradigmas foi decidido que a existência de crédito líquido e certo é condição necessária à realização da compensação, não se podendo admitir crédito oriundo de estimativas em que haja pendência de decisão final na esfera administrativa. Adotando outra vertente, no acórdão recorrido admitiu-se a compensação cujos créditos decorrentes de estimativas ainda pendentes de análise na esfera administrativa.

O sujeito passivo foi cientificado e não se manifestou.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo e atendeu aos demais requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões da i. Presidente da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Assim, conheço do recurso especial.

Mérito

O mérito do presente recurso consiste em definir se as estimativas quitadas via compensação são passíveis de formar saldo negativo e, neste sentido, crédito passível de utilização em declaração de compensação - DCOMP.

Trata-se de PER/DCOMPs transmitidas para compensação de débitos com crédito originário de saldo negativo de CSLL apurado na DIPJ/2004, ano-calendário 2003. O saldo negativo é composto de estimativas dos meses de janeiro a julho objeto da PER/DCOMP discutida nos autos nº 10880.910845/2006-02.

A Fazenda Nacional sustenta que apenas podem compor o valor a ser considerado como crédito compensável os montantes efetivamente pagos, não os quitados via compensação.

Esta 1ª Turma da CSRF vinha decidindo, por voto de qualidade, determinar o sobrestando os autos na Unidade de Origem até o encerramento do litígio administrativo em torno das estimativas compensadas. Veja-se, por exemplo, a ementa do acórdão 9101-004.440, voto vencedor da Conselheira Edeli Pereira Bessa:

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

Ano-calendário: 2014

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS
COMPENSADAS.

Como a extinção do crédito tributário por homologação de compensação declarada retroage à data de apresentação da DCOMP, o litígio em torno da

não-homologação de compensação de estimativa constitui prejudicial à decisão acerca do saldo negativo formado com a estimativa e utilizado em compensação. Assim, a decisão acerca da existência do saldo negativo deve ser sobrestada até a solução do litígio administrativo acerca da homologação da compensação de estimativa que o integra.

Diante disso, observo que pesquisa no sítio eletrônico este CARF revela que, no presente caso, o litígio administrativo em torno das estimativas compensadas (processo 10880.910845/2006-02) já foi objeto de decisão em sede de turma ordinária, tendo sido negado provimento ao recurso voluntário, nos termos do acórdão 1201-001.672, publicado em 21 de junho de 2017. Assim, é certo que os valores das estimativas que compuseram o crédito em discussão nos presentes autos, se ainda não foram, serão cobrados e pagos com base em tal decisão.

Fui relatora e voto vencido do acórdão 9101-004.440 e, considerando que mantenho o posicionamento sobre o tema, reproduzo o meu voto proferido naquela ocasião, adotando-o como razões de decidir também para o caso dos autos:

O mérito do presente recurso consiste em definir se, em caso de declaração de compensação visando à utilização de crédito de saldo negativo formado por estimativa quitada mediante compensação, há ou não relação de prejudicialidade entre (i) o processo destinado à verificação do crédito de saldo negativo e (ii) o processo referente à compensação da estimativa.

Dito de outra forma, a questão a ser respondida é se a estimativa quitada mediante compensação integra o valor do saldo negativo pleiteado sem qualquer condição, ou se o deferimento do crédito de saldo negativo formado por estimativa quitada por compensação depende da homologação da compensação da estimativa.

A questão acerca da quitação de estimativas mediante compensação e a utilização do respectivo valor para formar saldo negativo a ser restituído ou compensado sempre foi objeto de muita discussão, até mesmo entre a Receita Federal e a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.

Em uma breve síntese, a Receita Federal, desde a Solução de Consulta Interna n. 18/2006, vem expressando o seu entendimento de que eventual discussão relativa aos débitos de estimativa quitados via compensação não afeta a análise do saldo negativo do mesmo ano-calendário. Isso por considerar que a declaração de compensação tem efeito de confissão de dívida, o que, por consequência, faria com que o débito relativo às estimativas eventualmente não homologadas pudesse ser cobrado mediante inscrição em Dívida Ativa da União.

De fato, o artigo 74, §6º, da Lei 9.430/1996 prevê expressamente que “*A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.*”

Não obstante, a PGFN, por meio de pareceres normativos, vinha demonstrando seu posicionamento de que estimativas oriundas de compensação não homologada não poderiam ser inscritas em dívida ativa, já que apenas seria possível a cobrança de tributo e não de meras antecipações, sendo que “*a confissão não transforma a antecipação do tributo (estimativa) em crédito tributário*” (Parecer PGFN/CAT 1.658/2011). Sustentava, assim, que a glosa das estimativas não pagas deveria ser realizada por ocasião da análise da declaração de compensação ou do saldo negativo, o que

consequentemente geraria uma relação de prejudicialidade entre a formação do saldo negativo e a quitação da estimativa mensal.

Tais divergências foram, ao menos parcialmente, solucionadas com a emissão do Parecer PGFN/CAT n. 88/2014, em resposta à Nota Técnica Cosit 31/2013. Em tal nota, a Receita Federal observa que *“a única forma de conciliar a faculdade dada ao contribuinte de compensação de débitos de estimativas e de discussão acerca da não homologação com o direito de a Fazenda reaver seu crédito decorrente de DComp não homologada, caso haja decisão que lhe seja favorável, seria a cobrança com base em DComp, sem necessidade de glosa na apuração do ajuste anual e, consequentemente, sem necessidade de lançamento de ofício.”*

Então, por meio do Parecer PGFN/CAT n. 88/2014, a PGFN reconheceu que, desde que após o ajuste anual, seria legítima a *“cobrança dos valores que sejam objeto de pedido de compensação não homologada oriundos de estimativas, 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”*.

Em linha com este entendimento, a Receita Federal editou, em dezembro de 2018, o Parecer Normativo Cosit 2/2018, sendo de se destacar os seguintes trechos de sua ementa:

(...)

No caso de **Dcomp não homologada**, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então **o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa** (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação. Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança.

(...)

De se observar apenas que, conforme ressaltou o próprio Parecer Normativo 2/2018, que o entendimento ali consubstanciado apenas se aplica às DComps transmitidas até a entrada em vigor a Lei nº 13.670/2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas. É o caso dos autos, eis que a Dcomp em discussão foi transmitida antes de 2018.

No caso, compreendo que a interpretação mais adequada da legislação em vigor segue a linha de que não há que se falar em prejudicialidade entre o processo destinado à verificação do crédito de saldo negativo de um determinado ano e o processo referente à compensação da estimativa mensal devida naquele mesmo ano-calendário, eis que esta ou está (provisoriamente) extinta ou, se se revelar exigível, pode ser devidamente cobrada mediante procedimento próprio.

De fato, o artigo 74, §2º, da Lei 9.430/1996, estabelece que o débito compensado está extinto, resolvendo-se tal extinção apenas caso sobrevenha decisão por sua não homologação. Também por expressa previsão legal, a Dcomp tem efeito de confissão

de dívida (art. 74, § 6º da Lei 9.430/1996). Além disso, até o advento da Lei nº 13.670/2018, não havia qualquer ressalva legal quanto à quitação de estimativas mediante compensação.

Nessa sistemática, temos que, em não sendo homologada a compensação da estimativa, o débito será cobrado em procedimento próprio, quando o contribuinte pode efetuar seu pagamento ou apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação. Neste caso, enquanto tramitar o processo administrativo então instaurado pela manifestação de inconformidade, a cobrança da estimativa estará suspensa e, havendo decisão final administrativa decidindo por sua exigibilidade, na ausência de pagamento o débito será encaminhado à PGFN e inscrito em Dívida Ativa – sendo o débito cobrado não mais a título de estimativa, mas como tributo ou parcela de tributo declarado como devido, ainda que sequer haja base de cálculo tributável no ajuste anual.

Negar que o valor da estimativa compensada possa compor o valor do saldo negativo pleiteado pelo contribuinte é inserir na lei condição nela não prevista, podendo resultar em sério prejuízo ao contribuinte em virtude de uma potencial dupla cobrança, eis que o mesmo valor equivalente à estimativa pode ser exigido tanto no procedimento referente à compensação da estimativa quanto no da glosa do saldo negativo. Uma alternativa, que seria sobrestar a análise da DCOMP no caso de apuração de saldo negativo composto de valores de estimativas objeto de DComp ainda não homologadas, poderia resultar em prejuízo à Administração, considerando a possibilidade de homologação tácita caso transposto o prazo de 5 anos da transmissão da DComp. E mesmo uma segunda alternativa, que seria sobrestar não a emissão do despacho decisório mas os processos administrativos contra ele instaurados (portanto sem risco de homologação tácita), atentaria contra princípios básicos da Administração Pública, resultando, no mínimo, em perda de eficiência por acúmulo de todos os processos relacionados a um crédito pendente de reconhecimento.

Nada disso se justifica sob o único e rígido argumento de que a estimativa é mera antecipação e não tributo efetivamente devido. Não se nega tal premissa, mas essa circunstância deve ser sopesada com o fato que, também por expressa previsão legal, o débito de estimativa confessado em DComp pode ser cobrado, inclusive independentemente de ser apurado tributo devido no ajuste anual. Daí a afirmação de que o débito confessado seria então cobrado não mais a título de estimativa, mas como tributo ou parcela de tributo declarado como devido, ainda que no ajuste anual sequer se apure base de cálculo (e aqui reside a discordância desta Relatora quanto à condição imposta tanto pela PGFN quanto no Parecer Normativo 2/2018 de que o entendimento acima apenas se aplica se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário mas, de qualquer forma, é o caso dos autos).

Neste sentido, compreendo que o recurso apresentado pela Procuradoria da Fazenda Nacional nos presentes autos vai até mesmo de encontro ao entendimento expressado pelo próprio órgão por meio do Parecer PGFN/CAT 88/2014.

Observe, por fim, o entendimento que esta 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais vem manifestando, por maioria:

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.

(Ac. 9101.003.891, Relator Conselheiro Luis Fabiano Alves Penteado, sessão de 08/11/2018)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

IRPJ. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVA.

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

(Acórdão 9101-004.038, Relatora Conselheira Cristiane Silva Costa, sessão de 14/02/2019):

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DECLARAÇÕES COM EFEITO DE CONFISSÃO DE DÍVIDA.

Débitos informados em declarações de compensação sob a vigência MP nº 135, de 2003, com efeito de confissão de dívida. No caso, não sendo homologada a compensação, 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. Precedentes. Acórdão nº 9101-002.489

(Acórdão 9101-004.055, Relator Conselheiro André Mendes de Moura, sessão de 12/03/2019)

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2003

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.

(Acórdão 9101-004.131, Relatora Conselheira Livia De Carli Germano, sessão de 11/04/2019)

Ante o exposto, compreendo que o presente recurso especial não deve ser provido, devendo ser mantido o acórdão recorrido quando decide acerca da impossibilidade de glosa do saldo negativo de 2014 exclusivamente em virtude da não homologação de estimativa devida em 2014 e quitada tempestivamente mediante compensação.

Em síntese, compreendo que não homologar a compensação no caso dos presentes autos implicaria dupla cobrança do sujeito passivo, aqui e nos autos do processo 10880.910845/2006-02.

Observo, por fim, que no último dia 6 de agosto, esta 1ª Turma da CSRF aprovou enunciado de Súmula no seguinte sentido:

Súmula 177: Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

No entanto, como a ata da sessão encontra-se pendente de publicação nesta data, o enunciado ainda não é vinculante para este Colegiado.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer e negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano