



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.922182/2013-90
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.447 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 9 de outubro de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado MARFRIG GLOBAL FOODS S/A

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

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO.

ESTIMATIVAS PARCELADAS. A utilização de indébito tributário exige que o direito seja líquido e certo. Se a estimativa somente foi quitada em razão de posterior parcelamento, ela não pode ser admitida no saldo negativo, ainda que o parcelamento seja formalizado depois da não homologação de Declaração de Compensação - DCOMP apresentada para liquidação da estimativa. O procedimento correto é apresentação de DCOMP à medida que o saldo negativo vai sendo formado pelos pagamentos parcelados. Inadmissível a contribuinte primeiro se beneficiar do crédito, para depois pagar o tributo que daria ensejo àquele indébito, mormente se os benefícios concedidos no parcelamento impedem a recomposição integral da mora.

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, i) quanto às estimativas parceladas, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Lívia De Carli Germano, que lhe negaram provimento; ii) quanto às estimativas compensadas, por voto de qualidade, acordam em 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, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Lívia De Carli Germano,

que lhe negaram provimento. Votou pelas conclusões, quanto à primeira divergência, a conselheira Viviane Vidal Wagner.

(documento assinado digitalmente)

VIVIANE VIDAL WAGNER – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

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.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN", e-fls. 387/423) em face da decisão proferida no Acórdão n.º 1201-001.984 (e-fls. 375/385), na sessão de 22 de fevereiro de 2018, no qual o Colegiado *a quo* deu provimento ao recurso voluntário, *vencida a conselheira Eva Maria Los (relatora) que dava provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório apenas no valor de R\$ 102.589,52 (compensação homologada) e o valor de R\$ 80.201,13 (parcelamento aceito pela administração tributária)*.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

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

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

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

O litígio decorreu da não-homologação de Declarações de Compensação - DCOMP utilizando saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2007, relativamente ao qual foram parcialmente confirmadas as estimativas compensadas. A autoridade julgadora de 1ª instância, apesar de admitir parcela da estimativa de março/2007 cuja compensação foi confirmada, julgou improcedente a manifestação de inconformidade na medida em que as antecipações confirmadas eram inferiores ao tributo devido no ano-calendário (e-fls. 274/280). O Colegiado *a quo*, por sua vez, além de admitir *o valor de R\$ 80.201,13 (parcelamento aceito pela administração tributária)*, validou as estimativas compensadas, dado que *caso sobrevenha*

decisão definitiva desfavorável ao contribuinte, ainda assim o débito de estimativa será objeto de cobrança em procedimento específico e poderá ser normalmente executado, não impedindo sua inclusão para efeitos de saldo negativo. (e-fls. 375/385).

Os autos do processo foram recebidos na PGFN em 17/04/2018 (e-fl. 386) e remetidos ao CARF em 22/05/2018 veiculando o recurso especial de e-fls. 387/423, no qual a Fazenda aponta divergência em razão de no Acórdão n.º 1301-000.892 afirmar-se 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*, à semelhança do que decidido no Acórdão n.º 1402-002.167. Indicou, ainda, o paradigma n.º 108-09.834 quanto à inadmissibilidade de estimativas parceladas na composição do saldo negativo.

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 podem ser aceitas porque constituem *inovação à lide sendo situação nova que não estava em discussão quando da análise inicial da existência do crédito*, e cita decisão neste sentido proferida no processo administrativo n.º 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. Cita outras decisões deste Conselho e finaliza este tópico aduzindo que:

Desse modo, data vênia, não se pode cogitar que uma solução de consulta que sequer tem o contribuinte in casu como interessado/consultante possa se sobrepor a determinações legais que regem a compensação.

Em suma:

(a) De acordo com o disposto na Lei n.º 9.430/96, e na Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002 a compensação é considerada declarada, tendo como principal efeito a extinção dos débitos sob condição resolutória de posterior homologação. E, nos termos do art. 170, do CTN, a compensação de créditos tributários somente está autorizada com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. Assim, a PER/DCOMP, no momento de sua transmissão, deve apontar créditos líquidos e certos, isto é, que já gozem desse atributo nesse preciso momento, sob pena de não-homologação da compensação declarada.

(b) A condição acima exposta não foi implementada no presente caso porque no momento da transmissão das PER/DCOMPs não havia créditos líquidos e certos, o que já importaria, por si só, independentemente de qualquer outra constatação, a não-homologação das compensações pleiteadas.

(c) Ainda que sobrevenha decisão administrativa irrecorrível reconhecendo os créditos indicados na presente PER/DCOMP, discussão travada em outro processo, esse fato não tem o condão de convalidar de forma retroativa o declarado. Logo, seria necessária a transmissão de nova PER/DCOMP após o “trânsito em julgado” da decisão administrativa proferida no feito correlato, porque aí sim, os créditos gozariam, na proporção em que reconhecidos, dos atributos de certeza e liquidez demandados pela lei.

(d) Não suficiente, não tem lugar no ordenamento jurídico a transmissão de PER/DCOMPs de caráter condicional, sujeitas a evento futuro e incerto de que os créditos ali apontados irão, em proporção igual ou menor, gozar dos atributos de certeza

e liquidez. Logo, inviável o sobrestamento ou suspensão do trâmite destes autos para aguardar decisão definitiva a ser proferida em outro feito.

(e) A discussão sobre o crédito em si mesmo considerado deve ser objeto de análise e julgamento nos autos correspondentes e não neste feito.

No presente caso, faz-se mister ressaltar que já há decisão definitiva no âmbito do processo administrativo n.º 13804.000910/2007-63, que indeferiu a pretensão do contribuinte nos termos do acórdão n.º 3401-003.898, o qual negou provimento ao recurso voluntário.

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.

Quanto à *indevida inclusão de estimativas objeto de parcelamento no cômputo do saldo negativo*, assevera que *partindo-se de interpretação civilista, poder-se-ia supor que o parcelamento da estimativa corresponderia ao pagamento desta, ensejando, por conseguinte, a possibilidade de compensação. Isso porque o parcelamento seria forma de novação, uma das modalidades de pagamento indireto (Código Civil, art. 360, I: dá-se a novação quando o devedor contrai com o credor nova dívida para extinguir e substituir a anterior)*. Contudo, no âmbito tributário, o parcelamento corresponde a hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a evidenciar que, *na hipótese destes autos não se cumpriu uma condição básica para o deferimento do direito à restituição/compensação do saldo negativo de IRPJ, qual seja, o efetivo pagamento do tributo*.

Pede, assim, que seja conhecido o recurso interposto e que lhe seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido, restabelecendo-se a decisão de primeira instância.

O recurso especial da PGFN foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 426/432, do qual se extrai:

Da tempestividade

Tratando-se de processo digital encaminhado à PFN na forma do art. 7º da Portaria MF n.º 527, de 2010, tem-se que a intimação pessoal presumida se deu no prazo de 30 dias contados de 17/04/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 386), ou seja, em 17/05/2018. Tendo o processo retornado ao CARF em 22/05/2018 (Despacho de Encaminhamento de e-fls. 424), verifica-se que é manifesta a tempestividade da interposição do recurso especial por parte da PGFN, porque dentro dos 15(dias) previstos no Regimento.

Síntese dos fatos/ da controvérsia

Trata-se de saber, para fins de apuração de saldo negativo de IRPJ, se é legítimo ou não o direito ao cômputo de estimativas liquidadas por compensações, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação em outros processos. No caso do recorrido, considerou-se que é legítimo esse cômputo. Nos paradigmas trazidos pela Fazenda Nacional pretende-se afirmar que não seria legítimo.

[...]

Da situação fática assemelhada

Estamos diante de julgados em que, para fins de apuração de saldo negativo de IRPJ, pretende-se saber se é legítimo ou não o direito ao cômputo de estimativas liquidadas por compensações, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação em outros processos.

Da Divergência

A divergência fica caracterizada pela leitura dos trechos acima colacionados Enquanto no recorrido, ficou assentado na mesma situação fática assemelhada que seria legítimo o direito ao cômputo no saldo negativo de estimativas não pagas, mas liquidadas por compensações, ainda que pendentes de homologação em outros processos, porque não definitivamente julgado e poderia dar margem à duplicidade de cobranças.

De outra banda, nos paradigmas, assentou-se entendimento diverso, qual seja, que a compensação não homologada em outro processo, mesmo que a decisão tenha transitado em julgado, afetaria de imediato a liquidez e certeza do crédito que não afloraria no momento em que não se homologou aquela compensação julgada em outros processos, estejam eles pendentes ou não de decisões definitivas.

Tendo em vista todo o exposto, e com base no que dispõem os arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343/2015, **OPINO** no sentido de **DAR SEGUIMENTO** ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Cientificada em 02/07/2018 (e-fls. 436), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 17/07/2018 (e-fls. 442/456) na qual defende que a compensação mediante DCOMP extingue o crédito tributário e, assim, *não cabe ao fisco glosar créditos da Recorrida originados de saldo negativo de IRPJ sob o argumento de que ele é formado por outras compensações que ainda estão pendentes de análise pelo fisco, o que justifica a manutenção in totum do acórdão recorrido*. Acrescenta que as estimativas compensadas estão com a exigibilidade suspensa em razão da discussão administrativa, o que representa *um óbice à cobrança indireta do tributo e impossibilita a redução do saldo negativo apurado ao final do ano-calendário de 2007*. Observa que a decisão proferida no processo n.º 10680.903353/2013-38, mencionada no recurso especial, foi reformada neste Conselho, invoca a Solução de Consulta Interna COSIT n.º 18/2006 e o Parecer PGFN/CAT n.º 88/2014, e cita outros julgados deste Conselho para defender a manutenção do acórdão recorrido.

Manifestou-se, também, contra as objeções da Fazenda Nacional à admissibilidade das estimativas parceladas no saldo negativo, invocando o mesmo raciocínio exposto em relação às estimativas compensadas e reportando-se a entendimento favorável manifestado por este Colegiado no Acórdão n.º 9101-002.093. Concluiu que *resta comprovado que o débito incluído pela Recorrida no parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941/09, por meio da reabertura pela Lei n.º 12.865/2013, deve ser considerado na formação do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2007, motivo pelo qual deverá ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional*.

Os autos foram sorteados para relatoria do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo que, constatando a omissão do exame de admissibilidade acerca da segunda divergência suscitada pela PGFN, restituiu os autos à 2ª Câmara (e-fls. 459/460) que exarou despacho de admissibilidade complementar do qual se extrai (e-fls. 462/468):

II.2 – DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL: INCLUSÃO DE ESTIMATIVA OBJETO DE PARCELAMENTO NO CÔMPUTO DO SALDO NEGATIVO".

Paradigmas indicado e não reformado: Ac. n.º 108-09.834, cuja ementa logo a seguir se transcreve.

Da Verificação do Fracionamento de Temas Embora a Recorrente não tenha explicitado, este item é independente ao item anterior já analisado através do despacho de admissibilidade de e-fls. 2.518 e ss.. De forma específica essa diferenciação se mostrou tanto na ementa quanto na parte dispositiva da decisão que deu provimento ao recurso. Confira-se a ementa.

[...]

Compulsando-se o Ac. Recorrido verifica-se que este item vincula-se ao parcelamento de R\$ 80.201,13 referente à estimativa de fevereiro de 2007 que foi acatada pelo colegiado (relator original) para também compor o saldo negativo do referido ano.

[...]

Da análise da Divergência

Entende a Recorrente que as estimativas objeto de parcelamento não podem compor o saldo negativo de IRPJ, na medida em que parcelamento não se enquadra nas hipóteses de extinção do crédito tributário.

[...]

Da similitude fática

Há similitude fática entre o aresto recorrido e o paradigma, na medida em que ambos os acórdãos trataram de estimativas objeto de compensação não homologada, e não efetivamente pagas (parceladas), na composição do saldo do ajuste anual do imposto.

Da divergência

Destarte, constata-se a existência de conclusões divergentes, posto que no acórdão recorrido, a estimativa objeto de compensação não homologada e objeto de confissão de dívida e parcelamento no REFIS foi aceita para compor o saldo do ajuste anual do imposto, enquanto que, de maneira contrária, o paradigma sustentou entendimento que só deveria compor o saldo do ajuste anual as estimativas efetivamente pagas, compreendidas como crédito líquido e certo.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, OPINO por DAR SEGUIMENTO ao despacho complementar de admissibilidade ao Recurso Especial (art. 68, §2o, do Anexo II do RICARF) em relação ao tema: "II.2 – DEMONSTRAÇÃO DE DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL: INCLUSÃO DE ESTIMATIVA OBJETO DE PARCELAMENTO NO CÔMPUTO DO SALDO NEGATIVO".

Cientificada em 13/05/2019 (e-fls. 472), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 27/05/2019 (e-fls. 472/482) na qual reitera e complementa os argumentos deduzidos na petição anterior, e concluindo que:

Evidente, portanto, carecer de qualquer razoabilidade e amparo jurídico o entendimento da Recorrente, haja vista que, tendo aceitado o parcelamento do referido débito (estimativa), não pode agora proibir que referido valor – que está sendo devidamente quitado pelo contribuinte – integre o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário. Tal situação ensejaria um notório enriquecimento sem causa ao erário!

Diante do exposto, resta comprovado que o débito incluído pela Recorrida no parcelamento instituído pela Lei nº 11.941/09, por meio da reabertura pela Lei nº 12.865/2013, deve ser considerado na formação do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2007, motivo pelo qual deverá ser negado provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

III. DO PEDIDO

Diante de todo exposto, a Recorrida reitera e complementa todos os termos expostos em suas Contrarrazões, apresentadas às fls. 442/456, de maneira que seja negado provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, a fim de manter irretocável o respeitável acórdão recorrido, que reconheceu o direito creditório pretendido pela Recorrida.

Por fim, protesta-se pela intimação do signatário da presente, para realização da sustentação oral, conforme previsto no artigo 58, inciso III, do Regimento Interno do CARF.

Os autos retornaram a este Conselho e foram distribuídos ao Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, promovendo-se novo sorteio em razão de sua saída deste Colegiado.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Observa-se na decisão de 1ª instância que, neste Conselho, o litígio acerca do reconhecimento do saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2007 se circunscrevia à admissibilidade parcial da estimativa referente a fevereiro/2007 e à inadmissibilidade total das estimativas de maio e setembro/2007. O quadro anexado ao final da referida decisão é esclarecedor:

ANO-CALENDÁRIO DE 2007	PARCELAS COMPOSIÇÃO CRÉDITO (R\$)		
	PER/DCOMP	Despacho Decisório	Acórdão DRJ
PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO:			
(+) retenções de imposto de renda na fonte	8.406.425,82	8.406.425,82	8.406.425,82
Soma	8.406.425,82	8.406.425,82	8.406.425,82
(+) estimativas compensadas:			
. 12454.67961.120707.1.7.09-1893 – janeiro	509.808,91	509.808,91	509.808,91
. 24908.65271.120707.1.7.09-7055 – fevereiro	1.264.576,41	1.184.375,28	1.184.375,28
. 10222.45740.270407.1.3.09-0001 – março	5.506.307,14	5.102.589,52	5.506.307,14
. 08642.21864.290607.1.3.04-4323 – maio	3.565.631,09	0,00	0,00
. 07114.84126.311007.1.3.04-2504 – setembro	11.891.404,43	0,00	0,00
. 12784.89449.030308.1.7.09-4373 – dezembro	140.618,84	140.618,84	140.618,84
Soma	22.878.346,82	6.937.392,55	7.341.110,17
(=) Subtotal	31.284.772,64	15.343.818,37	15.747.535,99
(-) IRPJ devido	22.882.974,82	22.882.974,82	22.882.974,82
(=) Saldo de IRPJ a Pagar	-8.401.797,82	7.539.156,45	7.135.438,83

No acórdão recorrido, o Colegiado *a quo* acompanhou o entendimento da Conselheira Relatora de que a parcela de R\$ 80.201,13, referente à estimativa de fevereiro/2007 deveria ser reconhecida em razão de seu parcelamento no processo referente à inscrição em Dívida Ativa n.º 80.2.12.001431-62, parcelamento este autorizado pela Lei n.º 12.863/2013.

Já com referência às estimativas de maio e setembro/2007, a Conselheira Relatora restou vencida e a maioria do Colegiado decidiu admiti-las, ainda que não encerrado o litígio em torno da não-homologação das compensações declaradas para sua extinção, porque *caso sobrevenha decisão definitiva desfavorável ao contribuinte, ainda assim o débito de estimativa*

será objeto de cobrança em procedimento específico e poderá ser normalmente executado, não impedindo sua inclusão para efeitos de saldo negativo.

No que diz respeito à estimativa parcelada, a autoridade julgadora de 1ª instância identificara que esta parcela, porque não incluída no parcelamento deferido pela Lei nº 11.941/2009, fora inscrita em Dívida Ativa da União (e-fl. 265), inadmitindo-a na composição do saldo negativo. Contudo, o sujeito passivo informou em seu recurso voluntário que o débito fora inscrito sob nº 80.2.12.001431-62 e parcelado na extensão daquele parcelamento concedida pela Lei nº 12.865/2013, conforme demonstrativo às e-fls. 324/326. A Conselheira relatora do acórdão recorrido, por sua vez, teve em conta as informações assim prestadas às fls. 360/361, datadas de 10/11/2017:

4. A suspensão da exigibilidade da CDA 80.2.12.001431-62 decorre, portanto, das seguintes circunstâncias: (a) indicação na memória de cálculos relativa ao parcelamento da Lei 12.865/2013; (b) pagamento tempestivo das parcelas relativas ao programa da Lei 12.865/2013, conforme consulta ao sistema SIEF sob o código de receita 3835; e (c) disposição constante do artigo 127 da Lei 12.249/2010 (*Até que ocorra a indicação de que trata o art. 5o da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009, os débitos de devedores que apresentaram pedidos de parcelamentos previstos nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, vencidos até 30 de novembro de 2008, que tenham sido deferidos pela administração tributária devem ser considerados parcelados para os fins do inciso VI do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional*”).

5. Portanto, a CDA 80.2.12.001431-62 deve retornar à situação “Ativa Ajuizada Aguard Neg Lei 11.941 – S/ Parce Ant – Todos os Débitos Atendem”.

O paradigma nº 108-09.834, por outro lado, replicou o entendimento manifestado em 1ª instância, no sentido de que *o parcelamento não é causa extintiva do crédito tributário, mas sim, causa suspensiva*. No referido julgado foi afastado o argumento de que o parcelamento corresponderia a uma novação e equivaleria a pagamento indireto do débito.

Assim, o dissídio jurisprudencial está claramente demonstrado.

Quanto às estimativas de maio e setembro/2007, objeto de compensações não homologadas nos autos do processo administrativo nº 13804.000910/2007-63, a divergência é patente em face do paradigma nº 1301-000.892, segundo o qual *é justamente a ausência de decisão definitiva para os processos em referência que induz à dúvida quanto a efetiva extinção das estimativas nele compensadas*. Na mesma linha, o paradigma nº 1402-002.167 traz consignado que *se a própria PGFN não permite que as estimativas sejam inscritas em dívida ativa, cai de vez por terra o argumento de que estimativas compensadas devem ser consideradas na composição de saldo negativo ainda que tais compensações não sejam homologadas, uma vez que tais débitos não serão alvo de cobrança por parte da União*.

Por tais razões, deve ser CONHECIDO o recurso especial da PGFN.

Recurso especial da PGFN - Mérito

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

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

IRPJ SALDO NEGATIVO ESTIMATIVA APURADA PARCELAMENTO
COMPENSAÇÃO CABIMENTO.

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

Do seu voto condutor extrai-se:

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

A meu juízo, não merece reparo o acórdão vergastado.

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

Obviamente, se o valor da estimativa quitado por compensação não foi homologado, e o correspondente débito foi objeto de parcelamento cuja regularidade do adimplemento não foi questionada, não há como desconsiderá-la 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 N.º 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 n.º 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/n.º 88/2014, no sentido de, *verbis*:

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

Portanto, é indubitoso que, em se tratado de estimativas objeto de compensação não homologada, mas que se encontram confessadas, quer por Declarações de Compensação efetuadas a partir da vigência da Medida Provisória n.º 135/2003 (31/10/2003),

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

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 n.º 9101-003.708, decidido por voto de qualidade do Presidente em exercício e Relator, Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acompanhado pelos Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Demetrius Nichele Macei, divergindo os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra. Da ementa do julgado extrai-se:

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

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

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

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

Essa questão não é muito simples.

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

ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM SALDO NEGATIVO DE PERÍODOS ANTERIORES

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

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

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

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

Resta óbvio, entretanto, que a autoridade administrativa, ao apreciar o pedido de compensação, deve debruçar-se sobre todos os elementos que formam o

crédito apontado para o encontro de contas. O ideal, inclusive, é que, na hipótese da existência de débitos compensados que constituem parcela do crédito indicado para compensação, a análise seja feita de forma conjunta.

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

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

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

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

Conforme despacho de fls. 270, a Recorrente desistiu de discutir administrativamente a homologação parcial objeto do citado processo administrativo n.º 10680.904418/2006-33 (fls. 267/268), aderindo ao parcelamento instituído pela Lei n.º 11.941, de 2009.

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

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

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

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

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

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

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

Tudo isso é muito lógico, fácil de ser percebido.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Mas mesmo que não houvesse essa questão, mesmo que o pagamento futuro da estimativa (seja pela via da execução do Per/Dcomp que contém o débito de estimativa,

seja pela via de um parcelamento normal) se desse com todos os acréscimos, ainda remanesceria um problema.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Acórdão n.º 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 n.º 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, Livia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo acompanharam o Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei, para admitir estimativa parcelada na composição do saldo negativo em razão da anterior não-homologação de sua compensação, na forma do Parecer COSIT/RFB n.º 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 n.º 10680.903353/2013-38. E também observa que inexistente *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 às aquelas apresentadas no tópico precedente.

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

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

A compensação regularmente declarada tem o efeito de extinguir o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive, para fins de composição de saldo negativo.

Na hipótese de não homologação da compensação que compõe o saldo negativo, a Fazenda poderá exigir o débito compensado pelas vias ordinárias, através de Execução Fiscal.

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

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

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

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

Compreendo que o recurso da Fazenda Nacional não merece acolhimento.

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

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

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

PARECER PGFN/CAT 88/2014:

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

Lei no 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco.

Conversão das estimativas em tributo após ajuste anual. Possibilidade de cobrança.

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

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

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

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

(...)

10. Na hipótese da Dcomp não homologada, a situação a ser vista deve ser a retratada em 31 de dezembro do ano-calendário em curso, pois é nesta data que ocorre o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL.

10.1. Assim, salvo a situação de ser considerada não declarada a Dcomp, extinto está o débito a título de estimativa, sob condição resolutória. Portanto, a estimativa pode ser deduzida do total do tributo devido, ou mesmo compor saldo negativo.

Eventual não homologação em decisão definitiva deverá ser objeto de cobrança.

10.2. Destaque-se que se o despacho decisório não homologou a compensação antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, tornando-se definitivo em 31 de dezembro, não há formação do crédito tributário nem, como corolário lógico, a sua extinção. Afinal, como ainda não se configurou o fato jurídico tributário nem a conversão das estimativas em tributo, não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL. Deve-se, portanto, proceder de acordo com o disposto nos arts. 52 e 53 da IN RFB 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.

(...)

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 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 imbróglia processual.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Portanto, compreendo que deve ser mantida a decisão recorrida.

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

Embora o Parecer COSIT/RFB 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.

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 legislação¹, será confirmada a

¹ 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.

extinção das estimativas na data de apresentação da DCOMP, permitindo o reconhecimento do saldo negativo por elas integrado e posteriormente utilizado em compensação.

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

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

Art. 313. Suspende-se o processo:

[...]

V - quando a sentença de mérito:

- a) depender do julgamento de outra causa ou da declaração de existência ou de inexistência de relação jurídica que constitua o objeto principal de outro processo pendente;
- b) tiver de ser proferida somente após a verificação de determinado fato ou a produção de certa prova, requisitada a outro juízo;

[...]

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

Assim, quanto a esta segunda divergência, deve ser DADO PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da PGFN para reformar parcialmente o acórdão recorrido na parte em que admitiu as estimativas de maio e setembro/2007 na composição do saldo negativo antes da resolução do litígio formado no processo administrativo n.º 13804.000910/2007-63. Os autos devem permanecer sobrestados na Unidade de Origem até que o encerramento do litígio administrativo em torno das estimativas compensadas nos autos do processo administrativo n.º 13804.000910/2007-63², 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

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

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.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora