



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

Processo nº 10880.952417/2016-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1401-002.877 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2018
Matéria DCOMP - SALDO NEGATIVO - CSLL
Recorrente TAM LINHAS AÉREAS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2012

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO COMPOSTO POR COMPENSAÇÕES ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

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 ora Recorrente 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Livia de Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Abel Nunes de Oliveira Neto, Cláudio de Andrade Camerano, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Daniel Ribeiro Silva e Letícia Domingues Costa Braga.

Relatório

Trata o presente processo de Recurso Voluntário ao Acórdão de nº 12-86.069, de 17/03/2017, proferido pela 1ª Turma da DRJ/RJO em que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pela Contribuinte, ocasião em que não reconheceu o alegado direito creditório.

A seguir, transcrevo excertos dos termos e fundamentos da decisão recorrida:

Segundo o que consta no PER/Dcomp 05857.73450.160613.1.2.03-3743 (fl.81), que possui o demonstrativo de crédito, o crédito original na data da transmissão, no valor de R\$ 20.699.123,16, se refere a saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2012.

No Despacho Decisório (fl.280), consta o reconhecimento parcial do crédito, no valor de R\$ 3.432.197,87, sob alegação de que o crédito comprovado não foi suficiente para comprovar a quitação dos débitos, conforme demonstrado a seguir:

[...]

- Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de credito: R\$ 20.699.123,16.*
- Valor na DIPJ: R\$ 20.699.123,16.*
- CSRF declarada: R\$ 3.432.197,87.*
- CSRF confirmada: R\$ 3.432.197,87.*
- Demais compensações declaradas: R\$ 17.266.925,19.*
- Demais compensações confirmadas: R\$ 0,00.*

[...]

A interessada se insurgiu, em 03/08/2016 (fl.3), contra o disposto no Despacho Decisório, através da manifestação de inconformidade (fl. 4 a 12), do qual tomou ciência em 11/07/2016 (fl. 77), apresentando os argumentos que se seguem:

- A autoridade fiscal não confirmou o valor de R\$ 17.266.925,19 relativo a estimativa de janeiro de 2012, que foi compensada com crédito de outros tributos, sob a alegação de que o PER/DCOMP apresentado não teria sido homologado.*
- As estimativas mensais de CSLL, ainda que não, homologadas, os respectivos débitos serão cobrados em processo próprio e, portanto, a não consideração desses valores na composição do saldo negativo configuraria “bis in idem”.*

□ *O Sr. Agente Fiscal não levou em consideração que a não homologação das compensações, envolvendo a estimativa mensal da CSLL, de janeiro de 2012, é objeto de recurso administrativo que se encontra aguardando julgamento.*

□ **A CONFIGURAÇÃO DE BIS IN IDEM.**

□ *O despacho decisório que deixou de homologar aquela compensação está sendo questionado em Recurso Voluntário, que aguarda julgamento pelo CARF nos autos do Processo Administrativo nº 12585.720017/2012-84.*

□ *A interposição de recurso nos autos daquele Processo é desinfluyente para fins do julgamento da presente defesa, visto que, ainda que a Peticionaria reste vencida, o saldo negativo de 2012 não restará prejudicado.*

□ *De acordo com os §§ 6º a 8º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, incluídos pela Lei nº 10.833, de 27/12/2003, a declaração de compensação é instrumento hábil e suficiente à cobrança dos débitos ali declarados e indevidamente compensados.*

□ *Se o sujeito passivo não apresentar Manifestação de Inconformidade ou de apresentá-la, mas restar vencido, os débitos compensados devem ser pagos no prazo de 30 dias, contados da ciência da decisão que não homologou a compensação ou da decisão final do Processo Administrativo, pois, caso contrário, o seu valor será inscrito em dívida ativa e cobrado em execução fiscal.*

□ *Caso a decisão definitiva do processo 12585.720017/2012-84 seja desfavorável aos seus interesses, a Peticionaria deverá pagar a estimativa mensal de CSLL apurada em janeiro de 2012 no Processo Administrativo relacionado ao PER/DCOMP nº 22318.03287.240212.1.3.09-1013. Inclusive, em relação à referida compensação, já foi formalizado o respectivo Processo Administrativo de Cobrança, que permanecerá sobrestado até que seja proferida decisão final em relação à validade de tais compensações.*

[...]

□ **A EXISTÊNCIA DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA EM RELAÇÃO ÀS COMPENSAÇÕES DE ESTIMA MENSAL NÃO HOMOLOGADA E A NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DO PRESENTE PROCESSO.**

[...]

VOTO

Portanto, o cerne da questão é a comprovação da estimativa de CSLL de janeiro de 2012, no valor de R\$ 17.266.925,19.

A supracitada estimativa foi objeto de compensação através da Dcomp 22318.03287.240212.1.3.09-1013 que se encontram no processo 12585.720017/2012-84, tendo ocorrido o

juízo em 1ª instância pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba –PR, consubstanciadas nos Acórdãos nº 06-54.495, inserto nas fls.22 a 74. A manifestação de inconformidade foi julgada procedente em parte, contudo o direito creditório não foi reconhecido (fls.23), ou seja, não há crédito para compensar o débito de estimativa de CSLL de janeiro de 2012, conforme se pode constatar nas imagens a seguir.

[...]

A interessada alega que foi apresentado pela interessada recurso voluntário nos autos do processo 12585.720017/2012-84, tendo sido o referido PA encaminhado ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais para julgamento, contudo, tal fato não tem o condão de homologar a compensação da estimativa de CSLL de janeiro de 2012, portanto, neste momento processual, tal débito não se encontra extinto, não sendo possível ser considerado no cálculo do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2012.

[...]

No caso em comento a compensação relativa ao débito de estimativa de CSLL de janeiro de 2012 está na condição de “não homologada”, ou seja, não pode ser considerado como extinto. Isto já foi decidido no âmbito do processo 12585.720017/2012-84, cabendo reforma do acórdão, se for o caso, somente pelo CARF. Não é possível a existência mais de uma decisão sobre o mesmo assunto nesta instância administrativa.

A compensação extingue o crédito, mas sob condição resolutória da ulterior homologação. O efeito extintivo da declaração de compensação cessa com a ciência do ato da não homologação. O eventual recurso administrativo interposto contra o referido ato não opera, nem prorroga a extinção do débito, apenas suspende sua exigibilidade (art. 74, §§ 9º a 11, da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 29/12/2003).

No caso em comento, a compensação não foi homologada, portanto, o crédito tributário não está extinto. A falta da homologação da compensação afeta a existência do crédito e a vedação à compensação decorre do art. 170 do CTN, devida à falta de certeza do crédito.

Na manifestação de inconformidade, a interessada alega que, devido a não homologação da compensação, a Peticionária acabaria arcando duplamente com o valor do mesmo débito, já que seria obrigada a pagar a estimativa mensal de CSLL não compensada sem, no entanto, poder utilizar o respectivo valor para calcular o saldo negativo desse imposto, o que caracteriza “bis in idem”, podendo haver cobrança em duplicidade. Argumenta que, em virtude da cobrança de

débitos, na hipótese da não homologação da compensação, o seu direito creditório deveria ser integralmente reconhecido.

[...]

No caso em comento, conforme será explanado a seguir, tal fato não ocorrerá.

Sobre o assunto, já houve o pronunciamento da Coordenação Geral de Assuntos Tributários, da Procuradoria Geral da Fazenda, através do Parecer PGFN/CAT nº 88/2014:

"13. Ao final do período ocorre à substituição das estimativas pelo ajuste anual, não existindo liquidez e certeza na estimativa, razão pela qual é impossível a inscrição e cobrança das estimativas, conforme exposto no Parecer PGFN/CAT n.º 1.658/2011, do qual extraímos o trecho a seguir:

28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por estimativa não se qualificam como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento deste.

29. Assim, ainda que a DCOMP se preste à confissão de dívida, tal confissão não tem o poder de transformar a antecipação do tributo {estimativa} em crédito tributário.

30. Disto decorre que, mesmo declarada esta antecipação do tributo como débito (e até confessada), em não sendo homologada a compensação ela é tida por inexistente, tendo como efeitos o não pagamento e a não extinção desta parte do crédito tributário, a teor do art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.

31. Conclusivamente, o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto.

14. A mesma conclusão foi adotada no Parecer PGFN/CAT n.º193/2013, conforme excerto a seguir:

"12. A existência da compensação não implica em sua possibilidade de cobrança, afinal, ao ser concluído o exercício, a estimativa é substituída pelo imposto apurado, consoante exposto no Parecer PGFN/CAT n.º1.658/2011 e assim como é definido pela própria Receita Federal do Brasil no Art. 16 da Instrução Normativa SRF N.º 093, de 24 de Dezembro de 1997:

Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:

I- a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;

II- o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto."

Como se vê o parecer supracitado ratifica a impossibilidade de inscrição e cobrança de estimativas, o que inviabiliza a tese da interessada, posto que, caso sejam mantidos os julgamentos de primeira instância, seria impossível a cobrança dos débitos relativos ao presente processo.

Além disso, não há sentido na afirmação de que haveria duplicidade de cobrança, posto que, os processos serão reunidos no CARF e serão julgados, um de acordo com o outro, ou seja, se a compensação da estimativa em comento for homologada, certamente haverá reflexos neste processo.

Com relação à suspensão do julgamento do presente processo, cabe esclarecer que não há previsão legal que ampare tal pedido, contudo, não haverá prejuízos ao contribuinte, posto que, os processos serão reunidos no CARF, conforme explicitado anteriormente.

Face o exposto, voto por negar provimento à manifestação de inconformidade, para não reconhecer o direito creditório e, conseqüentemente, não homologar a compensação sob análise.

Cientificada da decisão do referido acórdão, o Contribuinte interpõe Recurso Voluntário e petição onde, após um breve relato do indeferimento ao seu direito alegado, reitera seus argumentos expendidos na manifestação de inconformidade, acrescentando:

- ementas de julgados do CARF:

"Assunto: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO COMPOSTO POR COMPENSAÇÕES ANTERIORES. POSSIBILIDADE. 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 ora Recorrente 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.

[...]

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2008 Ementa: IRPJ. PERD/COMP. 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. (Processo Administrativo nº 10680.724186/2009-84 – Relatora SILVANA RESCIGNO GUERRA BARRETTO).”

"Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. ESTIMATIVAS COMPENSADAS. COMPENSAÇÕES NÃO HOMOLOGADAS. EXECUÇÃO FISCAL. GARANTIA DO DÉBITO. Constatado que as estimativas compensadas não foram homologadas, mas que o respectivo crédito tributário foi inscrito em dívida ativa, e posteriormente objeto de execução fiscal devidamente garantida, reconhece-se o direito de crédito correspondente.

Recurso Voluntário Provido

III - A EXISTÊNCIA DE DISCUSSÃO ADMINISTRATIVA EM RELAÇÃO ÀS COMPENSAÇÕES DE ESTIMATIVA MENSAL NÃO HOMOLOGADA E À NECESSIDADE DE SUSPENSÃO DO PRESENTE PROCESSO.

[...]

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano

Preenchidos os requisitos de admissibilidade do Recurso Voluntário apresentado, dele conheço.

Conforme relatado, do valor total do direito creditório pleiteado pela Interessada, referente ao saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2012, a decisão recorrida não reconheceu a parcela de **R\$ 17.266.925,19**, sob o fundamento de que essa parcela

se refere a antecipações a título de estimativas objeto de compensações anteriores que não foram homologadas. Além disso, menciona e transcreve excertos de Parecer da PGFN, que sinaliza que eventuais débitos de estimativas não seriam passíveis de inscrição em dívida ativa.

Da análise

A estimativa referente ao ano-calendário de 2012, desconsiderada na formação do saldo negativo daquele ano, foi incluída em declaração de compensação não homologada.

Nas fls. 282 a 301, consta a “Análise do Crédito”, contendo as CSRF declaradas e confirmadas e as compensações declaradas e não confirmadas:

	8850	730,12
93.009.116/0001-72	6175	89,50
93.012.987/0001-45	6175	43,47
93.026.771/0001-39	6175	216,85
94.877.586/0001-10	6175	1.643,15
95.591.764/0001-05	6175	1.527,20
95.591.764/0001-05	8850	208,72
Total		3.432.197,97

Total Confirmado de Contribuição Social Retida na Fonte: R\$ 3.432.197,97

Demais Estimativas Compensadas

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JAN/2012	22318.03287.240212.1.3.09-1013	17.266.925,19	0,00	17.266.925,19	DCOMP não homologada
Total		17.266.925,19	0,00	17.266.925,19	

Total Confirmado de Demais Estimativas Compensadas: R\$ 0,00

Como se nota, nenhuma compensação foi considerada não declarada. Além disso, ela se refere a débitos posteriores a outubro de 2003. Desse modo, para o deslinde da compensação aqui discutida, não seria necessário aguardar o desfecho de eventuais lides envolvendo a Dcomp não homologada. Isso porque, ainda que ali o desfecho seja desfavorável à Recorrente, nenhuma repercussão seria observada no presente processo, conforme se passa a explicar.

Isso ocorre em razão de a declaração de compensação constituir confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, conforme estabelecido pela Medida Provisória nº135, publicada em 31/10/2003 e convertida na Lei n. 10.833, de 2003. Como a compensação da estimativa de CSLL do mês de janeiro de 2012 se submete ao regime estabelecido pela MP nº 135/2003, caso seja mantida a decisão pela sua não homologação, a referida estimativa será objeto de cobrança no processo em que ocorreu a lide envolvendo a respectiva Dcomp.

Quando a Fazenda Nacional, em procedimento autônomo de cobrança amparado pelo parágrafo 6º do art.74 da Lei nº 9.430, de 1996, exige o valor da estimativa mensal que integrou a compensação não homologada, deve reconhecer a produção de efeitos dessa mesma estimativa, no sentido de formação do saldo negativo, sob pena de enriquecimento sem causa da União.

Este tem sido o entendimento, tanto das decisões de primeira instância, quanto deste Colegiado.

Agora, surge uma decisão (a recorrida) em que desconsidera todo este entendimento, então construído já há vários anos, tendo como base um Parecer da PGFN, de 2014.

Um breve resumo da evolução desta discussão faz-se necessária, para podermos compreender, pelo menos, como anda este imbróglio.

Vejo que esta discussão provocada neste Parecer tem suas origens em consulta formulada pela Receita Federal (Nota Técnica Cosit nº15/2011), para fins de consolidação de débitos (de estimativas) em parcelamento do REFIS, ocasião em que a PGFN proferiu o Parecer PGFN/CAT 1.658/2011, onde, em apertada síntese, entendeu que as estimativas de IRPJ e de CSLL não recolhidas ou oriundas de compensação não homologada, não podem ser inscritas em dívida ativa. E também lá consta que *"ainda que a Dcomp se preste à confissão de dívida, tal confissão não tem o poder de transformar a antecipação do tributo (estimativa) em crédito tributário."*

Em face deste parecer, a RFB promoveu nova consulta, por meio da Nota Técnica Cosit nº 34, de 2012, questionando tais entendimentos, pois ensejaria *"a necessidade de alteração, pela SRFB, de vários entendimentos e rotinas na compensação, no parcelamento, na cobrança e no julgamento de compensação..."*

Como resposta, a PGFN proferiu o Parecer PGFN/CAT 193/2013, onde ratificou os termos do Parecer PGFN/CAT 1.658/2011.

Por meio de outra nota, agora a Nota Técnica Cosit 31, de 20/11/2013, a SRFB solicitou novos esclarecimentos, onde *"a RFB propugna pela revisão do entendimento exarado nos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658, de 2011 e nº 193, de 2013..."*

Por fim, veio a tona o **Parecer PGFN/CAT nº 88/2014**, transcrito em parte na decisão recorrida, a qual dele se utilizou para detonar as estimativas (de janeiro de 2012) cuja compensação não fora homologada, não reconhecendo a sua inclusão no saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2012.

Reproduzo o entendimento deste Parecer, em sua parte final:

"O entendimento que podemos extrair do excerto acima é de que tratamos de tributo em si, não mais de estimativas, cuja existência se encerra com o ajuste anual, consoante exposto nos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658/2011 e 193/2013, razão pela qual podemos ter uma conclusão diferente daqueles constantes nos pareceres mencionados, contudo, sem modificar-lhes em nenhum ponto, apenas por considerar que no caso estamos tratando de tributo propriamente dito.

A conclusão que podemos formular, a partir do questionamento da Receita Federal do Brasil, é pela 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.

Devemos ressaltar, porém, que deverão ser realizados ajustes para que fique claro que os valores cobrados, quando da não homologação de compensação de estimativa, são, na verdade, IRPJ ou CSLL e não estimativa dos tributos, pois a confusão pode influenciar as chances de êxito da cobrança, pois a

nomenclatura inadequada pode levar órgãos administrativos e judiciais a entenderem que a cobrança seria ilegal.

III - CONCLUSÃO

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

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

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

Submeto à apreciação superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 22 de janeiro de 2014.

ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA

Procurador da Fazenda Nacional

De acordo.

À consideração do Senhor Procurador-Geral Adjunto da Fazenda Nacional.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 23 de janeiro de 2014.

RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Encaminhe-se este parecer à Secretaria da Receita Federal do Brasil.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 23 de janeiro de 2014.

FABRÍCIO DA SOLLER"

Sem participar desta discussão, que, entendo, não cabe a este Colegiado enfrentar/discutir as questões trazidas de ambos os órgãos, pelo menos neste estágio, não se pode ignorar que há uma divergência de interpretação na questão tratada. Entretanto, ao meu sentir, pelas tratativas entre os órgãos supra, o tratamento até então dado ao tema em debate permanece o mesmo que já vem sendo observado nas instâncias administrativas julgadoras, ou seja, pela legitimidade de cobrança de valores que foram objeto de compensação não homologada oriundos de estimativa.

Processo nº 10880.952417/2016-11
Acórdão n.º **1401-002.877**

S1-C4T1
Fl. 352

Pelo exposto, acompanhando o entendimento deste Colegiado sobre o assunto, **dou provimento ao recurso** da Recorrente para reconhecer a estimativa de CSLL referente a janeiro de 2012, no valor total de **R\$ 17.266.925,19, como parte integrante da base de cálculo negativa de CSLL do ano-calendário de 2012**, cuja compensação não foi homologada, e já conta, inclusive, com processo administrativo de cobrança (ora suspenso).

É o voto.

(assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano