



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11020.000423/2005-21
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.116 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 3 de setembro de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VINÍCOLA SALTON S/A

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

Ano-calendário: 2002

GLOSA DE ESTIMATIVAS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.

POSSIBILIDADE. As estimativas compensadas, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação (mesmo que parceladas), devem ser consideradas no cálculo do saldo negativo, tendo em vista o disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB 02/2018.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por voto de qualidade, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa (relatora), Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Suplente Convocado) que lhe deram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andrea Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIMANTOB – Presidente em exercício e Redatora designada.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto (suplente convocado), Luis Henrique Marotti Toselli, Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-002.402, na sessão de 12 de abril de 2018, no qual foi dado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2003

DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. ESTIMATIVAS PAGAS, COMPENSADAS OU PARCELADAS

Tendo sido extintas por pagamento ou por compensação definitivamente homologada, ou, ainda, incluídas em programas de parcelamento acatados pelo órgão fazendário, devem as estimativas encontradas nestas circunstâncias ser aceitas como integrantes do saldo negativo do ano a que pertencem, para fins de compensação.

O litígio decorreu da não homologação de compensações vinculadas a saldo negativo de CSLL referente ao ano-calendário 2002, por não confirmação das estimativas vinculadas a compensações não homologadas e a crédito objeto do processo judicial nº 87.0000544-4 (e-fls. 62/65). A autoridade julgadora de 1ª instância indeferiu a manifestação de inconformidade (e-fls. 298/303). No CARF, o julgamento foi convertido em diligência na forma da Resolução nº 1101-000.042 *para que autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte informe a situação atual dos processos administrativos e judiciais que interferem na liquidação das estimativas que integram a composição do saldo negativo aqui em litígio* (e-fls. 378/389), sendo prestadas as informações de e-fls. 392/433. O Colegiado *a quo*, por sua vez, deu provimento ao recurso voluntário tendo em conta que a autoridade fiscal confirmou as estimativas compensadas com processo judicial, bem como informou que as estimativas objeto de compensações não-homologadas foram parceladas no âmbito da Lei nº 11.941/2009 (e-fls. 444/452).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 07/06/2018 (e-fl. 453) e em 11/07/2018 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 452/475, que foi admitido pelo despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 477/479, do qual se extrai:

Da contraposição dos fundamentos expressos nas ementas e nos votos condutores dos acórdãos, evidencia-se que a Recorrente **logrou êxito** em comprovar a ocorrência do alegado dissenso jurisprudencial, como a seguir demonstrado (destaques do original transcrito):

“Aproveitamento de estimativas parceladas na formação do saldo negativo para fins de compensação”

Decisão recorrida:

DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. ESTIMATIVAS PAGAS, COMPENSADAS OU PARCELADAS.

Tendo sido extintas por pagamento ou por compensação definitivamente homologada, ou, ainda, incluídas em programas de parcelamento acatados pelo órgão fazendário, devem as estimativas encontradas nestas circunstâncias ser aceitas como integrantes do saldo negativo do ano a que pertencem, para fins de compensação.

Acórdão paradigma nº 108-09.834, de 2009:

LUCRO REAL - SALDO NEGATIVO DE IRPJ - COMPENSAÇÃO - PARCELAMENTO DE ESTIMATIVA - O saldo negativo de IRPJ apurado no encerramento do ano-calendário, oriundo de estimativa mensal não recolhida tempestivamente e inscrita no REFIS, não poderá ser utilizado pelo sujeito passivo na compensação de débitos

próprios enquanto as prestações pagas no parcelamento não sobrepujarem o imposto devido no período.

Acórdão paradigma nº 1802-001.619, de 2013:

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. PARCELAMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

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. Procedimento de parcelamento de débitos não configura pagamento realizado, e nem mesmo constitui modalidade de extinção de crédito tributário, mas sim de suspensão. É admissível a compensação de saldo negativo formado a partir de estimativas parceladas, mas o seu valor fica limitado às estimativas pagas até a data de envio do PER/DCOMP.

Com relação a essa matéria, **ocorre o alegado dissenso jurisprudencial**, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a **decisão recorrida** entendeu que, tendo sido [...] incluídas em programas de parcelamento acatados pelo órgão fazendário, devem as estimativas encontradas nestas circunstâncias ser aceitas como integrantes do saldo negativo do ano a que pertencem, para fins de compensação, os **acórdãos paradigmas apontados** (Acórdãos nºs 108-09.834, de 2009, e 1802-001.619, de 2013) decidiram, **de modo diametralmente oposto**, que o saldo negativo [...] apurado no encerramento do ano-calendário, oriundo de estimativa mensal não recolhida tempestivamente e inscrita no REFIS, não poderá ser utilizado pelo sujeito passivo na compensação de débitos próprios enquanto as prestações pagas no parcelamento não sobrepujarem o imposto devido no período (**primeiro acórdão paradigma**) e que é admissível a compensação de saldo negativo formado a partir de estimativas parceladas, mas o seu valor fica limitado às estimativas pagas até a data de envio do PER/DCOMP (**segundo acórdão paradigma**).

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela **caracterização da divergência de interpretação suscitada**.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja **ADMITIDO** o Recurso Especial interposto.

A PGFN demonstra a divergência em face dos paradigmas indicados, que distinguem pagamento de parcelamento para fins de reconhecimento de estimativas na composição de saldo negativo utilizado em compensação, situando o dissídio jurisprudencial nos arts. 151, 156 e 170 do CTN c/c art. 6º, § 1º, incisos I e II e art. 74 da Lei n. 9.430/96.

Discorre sobre o regime de pagamento e restituição de imposto por estimativa, expondo a legislação de regência, e aduz:

Portanto, a legislação citada alberga a possibilidade de restituição/compensação do saldo negativo apurado frente ao excesso do pagamento de estimativas em relação ao IRPJ/CSLL devido, em determinado período.

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*).

Todavia, a conclusão no direito tributário é bem diferenciada. Aqui o parcelamento não pode ser visto como espécie de pagamento, na medida em que não se enquadra nas hipóteses de extinção do crédito tributário, mas sim, nas de suspensão, conforme arts. 151 e 156 do CTN:

[...]

Reporta-se a jurisprudência, alerta para a distinção entre transação e parcelamento, e complementa:

Portanto, na hipótese destes autos não se cumpriu uma condição básica para o deferimento do direito à restituição do saldo negativo de CSLL, qual seja, o efetivo pagamento do tributo.

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

[...]

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

Isso porque o encontro de contas deve ser analisado no momento da transmissão da DCOMP.

Não é por outra razão que a lei determina que “A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação” (art. 74, § 2º, Lei nº 9.430/96). Dessa forma, os débitos próprios, identificados pelo contribuinte nas DCOMP anexadas ao processo passam a extintos pela compensação, e assim permanecem até a invalidação do procedimento pela RFB.

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

[...]

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

Caso sobrevenha nos feitos correlatos decisão administrativa irrecorrível que seja favorável ao contribuinte reconhecendo total ou parcialmente, a existência do crédito indicado na DCOMP tratada neste feito, o procedimento a ser adotado é a transmissão de nova PER/DCOMP indicando aqueles mesmos créditos, no montante definitivamente reconhecido.

Não há como transmitir PER/DCOMP sob a condição de que os créditos ali indicados venham a existir ou venham a gozar dos atributos de liquidez e certeza em momento posterior.

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

Pede, assim, que o recurso especial seja conhecido e provido, *para reformar o acórdão recorrido, rejeitando-se integralmente o pleito do contribuinte interessado.*

Cientificada em 20/11/2018 (e-fls. 484), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 04/12/2018 (e-fls. 485/496) nas quais observa que o paradigma indicado *foi proferido há quase uma década, não sendo mais este o entendimento prevalente* no CARF. Defende a aplicação, por analogia, da Súmula nº 83 do Superior Tribunal de Justiça, afirmando existir *reiteradas decisões proferidas pelas Turmas que validam a utilização de estimativas de CSLL parceladas, assim como no recorrido*.

No mérito, assevera que *a pretensão da recorrente não encontra guarida no ordenamento jurídico tributário, a uma, porque o aludido dispositivo trata de crédito e não de pagamento como ventilado, a duas, porque a recorrente ignora o fato de que a não homologação do pedido de compensação resultará na decadência do crédito do saldo negativo, hipótese em que ocorrerá enriquecimento ilícito da União Federal*. Entende que *com a consolidação das estimativas mensais no parcelamento, que vem sendo rigorosamente cumprido pela recorrida (doc. 01), resta confirmada a composição do saldo negativo de CSLL abarcado nestes autos*.

Reforça que o parcelamento é confissão de dívida, reitera a possibilidade de decadência do saldo negativo, indica precedentes da 1ª Turma da CSRF, destaca a aplicação do Parecer PGFN/CAT/nº 88/2014 e da Solução de Consulta COSIT nº 18/2006 e assevera que este entendimento vem sendo replicado em outras Turmas Ordinárias da 1ª Seção de Julgamento.

Conclui que *os fundamentos expendidos pela recorrida são insubsistentes, devendo ser confirmada as extinções das estimativas mensais mediante os pagamentos das parcelas do REFIS, não podendo ser desconsiderada na composição do saldo negativo, sob pena de resultar em exigência em duplicidade*.

Pede, assim, que o recurso especial da PGFN não seja admitido ou, se admitido, que seja improvido.

Voto Vencido

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

O provimento do recurso voluntário foi motivado por duas constatações:

- As estimativas de julho (parte) a novembro/2002, compensadas com crédito objeto de ação judicial, foram validadas em diligência e tidas como liquidadas; e
- As estimativas de janeiro a julho (parte), vinculadas a compensações tratadas no processo administrativo nº 11020.000424/2005-75, foram parceladas, e assim objeto de confissão de dívida que permitiria ao Fisco cobrar o Contribuinte caso ele se tornasse inadimplente.

O recurso especial da PGFN se reporta apenas à segunda constatação, e traz como primeiro paradigma o Acórdão nº 108-09.834 que, embora proferido há mais de dez anos, analisou estimativas também objeto de parcelamento especial, negando sua integração ao saldo negativo do período ainda que caracterizada confissão irretratável e irrevogável da dívida. No

segundo paradigma (Acórdão nº 1802-001.619), embora não referida a caracterização de confissão de dívida pelo parcelamento, a postergação daí decorrente foi suficiente para deslocar a possibilidade de cômputo da estimativa no saldo negativo para o momento em que o parcelamento fosse liquidado.

Assim, não prosperam as objeções postas pela Contribuinte, e o recurso especial deve ser conhecido com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999.

Recurso especial da PGFN - Mérito

No mérito, o litígio aqui posto em tudo se assemelha ao apreciado por meio do Acórdão nº 9101-004.447¹, no qual estimativas compensadas por meio de Declaração de Compensação – DCOMP, à época em que esta já configurava confissão de dívida, depois de não-homologadas, foram objeto de parcelamento². Assim, esta Conselheira reprisa, aqui, as razões lá apresentadas para dar provimento ao recurso especial da PGFN:

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 nº 9101-002.093, proferido na sessão de 21 de janeiro de 2015 e assim ementado:

IRPJ SALDO NEGATIVO ESTIMATIVA APURADA PARCELAMENTO
COMPENSAÇÃO CABIMENTO.

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

Do seu voto condutor extrai-se:

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

A meu juízo, não merece reparo o acórdão vergastado.

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

Obviamente, se o valor da estimativa quitado por compensação não foi homologado, e o correspondente débito foi objeto de parcelamento cuja regularidade do adimplemento não foi questionada, não há como desconsiderá-la

¹ 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), Livia de Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner (Presidente em Exercício), e divergiram na matéria os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Livia de Carli Germano.

² Como se vê à e-fl. 62, as estimativas de janeiro a julho (parte) foram objeto da DCOMP nº 33455.47009.160804.1.7.03-72, vinculadas ao mesmo processo administrativo reportado às e-fls. 398/399 e 402/404.

na composição do saldo negativo de 2002, sob pena de resultar em exigência em duplicidade.

A situação é análoga à das estimativas quitadas por compensação declarada após a vigência da MP 135/2003 (com caráter de confissão de dívida) e não homologadas. Para esses casos, exatamente em razão de as estimativas quitadas por compensações não homologadas estarem confessadas, a Secretaria da Receita Federal expediu orientação no sentido de não caber a glosa na apuração do saldo negativo apurado na DIPJ.

Esclarece a Solução de Consulta Interna Nº 18/2006:

“(…)

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

A incerteza sobre essa orientação, gerada pelos pronunciamentos da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, por meio dos Pareceres PGFN/CAT nº 1658/2011 e 193/2013, no sentido de impossibilidade de inscrição na dívida ativa dos débitos correspondentes às estimativas não pagas, foi superada com o Parecer PGFN/CAT/nº 88/2014, no sentido de, *verbis*:

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

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 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.

Ante o exposto, nego provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

Contudo, este entendimento foi reformulado na sessão de 9 de agosto de 2008, conforme Acórdão nº 9101-003.708, decidido por voto de qualidade do Presidente em exercício e Relator, Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, acompanhado pelos Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Demetrius Nichele Macei, divergindo os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto e Gerson Macedo Guerra. Da ementa do julgado extrai-se:

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

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

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

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

Essa questão não é muito simples.

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

ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM SALDO NEGATIVO DE PERÍODOS ANTERIORES

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

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

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

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

Resta óbvio, entretanto, que a autoridade administrativa, ao apreciar o pedido de compensação, deve debruçar-se sobre todos os elementos que formam o crédito apontado para o encontro de contas. O ideal, inclusive, é que, na hipótese da existência de débitos compensados que constituem parcela do crédito indicado para compensação, a análise seja feita de forma conjunta.

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

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

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

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

Conforme despacho de fls. 270, a Recorrente desistiu de discutir administrativamente a homologação parcial objeto do citado processo

administrativo nº 10680.904418/2006-33 (fls. 267/268), aderindo ao parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009.

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

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

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 nº 11.941/2009 (inclusive com redução dos juros de mora).

Mas mesmo que não houvesse essa questão, mesmo que o pagamento futuro da estimativa (seja pela via da execução do Per/Dcomp que contém o débito de estimativa, seja pela via de um parcelamento normal) se desse com todos os acréscimos, ainda remanesceria um problema.

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

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

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

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

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

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

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 nº 9101-003.898: na sessão de julgamento de 8 de novembro de 2018, os Conselheiros André Mendes Moura, Cristiane Silva Costa, Luis Fabiano Alves Penteado, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa e Rogério Aparecido Gil acompanharam o Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei para admitir estimativa parcelada na composição do saldo negativo em razão da possibilidade de sua cobrança e com vistas a evitar cobrança em duplicidade, divergindo os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, Viviane Vidal Wagner e Rafael Vidal de Araújo; e
- Acórdão nº 9101-004.003: na sessão de julgamento de 18 de janeiro de 2019, os Conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Lívia De Carli Germano e Adriana Gomes Rêgo acompanharam o Conselheiro Relator Demetrius Nichele Macei, para admitir estimativa parcelada na composição do saldo negativo em razão da anterior não-homologação de sua compensação, na forma do Parecer COSIT/RFB nº 02/2018, divergindo o Conselheiro Rafael Vidal de Araújo. As

Conselheiras Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo acompanharam o relator pelas conclusões por constatar que a confissão irrevogável da estimativa em parcelamento asseguraria sua cobrança.

Contudo, pelas razões antes expostas, não é possível reconhecer ao sujeito passivo direito creditório na data de apresentação da DCOMP em litígio se a liquidação da estimativa, desacompanhada da integralidade dos acréscimos moratórios, somente se verificou em momento posterior.

Por tais razões, deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da PGFN neste ponto.

Também aqui, por meio de compensação declarada em 2004, a Contribuinte pretendeu liquidar débitos valendo-se de saldo negativo apurado para o ano-calendário 2002, mas integrado por estimativas que somente passaram a ser liquidadas com o parcelamento realizado com os benefícios da Lei nº 11.941/2009. Em tais circunstâncias, o saldo negativo apenas se conformará com a liquidação das estimativas no âmbito do parcelamento, e a partir da constituição do indébito terá início o prazo prescricional para sua utilização, não se verificando a decadência do direito de crédito na forma alegada em contrarrazões.

Assim, também aqui deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Voto Vencedor

Peço vênia e ousa divergir da i. Relatora, no âmbito deste voto, tendo em vista o fato de que a matéria devolvida ao exame deste E. Colegiado diz respeito ao **aproveitamento de estimativas parceladas na formação do saldo negativo para fins de compensação**, transmitidas por meio de DCOMP.

Cumprе ressaltar que o colegiado “a quo”, inicialmente, decidiu por converter o julgamento em diligência, e, diante da comprovação da efetiva extinção posterior daqueles débitos de estimativa (por meio da homologação das compensações feitas), deu provimento ao recurso neste aspecto.

Contudo, com relação às estimativas **que foram objeto de inclusão em parcelamento**, o acórdão recorrido deu provimento ao fundamento de que o parcelamento constituiria **confissão irretratável da dívida** e que, acaso não pago este (o parcelamento), o mesmo sofreria imediata **execução**.

Neste sentido, a questão devolvida para exame, traz em seu bojo a carga fática de que não só as estimativas já estavam confessadas em DCOMP, mas, além disso, também estavam incluídas em parcelamento, via adesão em programa estipulado por lei e todo o arcabouço próprio no que tange ao respectivo tratamento. Ou seja, estamos tratando de estimativas confessadas e objeto de parcelamento previsto em lei.

Estes são pontos importantes e que não podem ser olvidados, pois tanto a orientação da própria administração tributária, como a jurisprudência desta CSRF já reconhecem que, na hipótese de compensação não homologada, os eventuais débitos, já confessados (aqui o

caso é de estimativa confessada e ainda objeto de parcelamento), serão cobrados pela via ordinária e mediante o próprio instrumento de confissão.

Muito bem. Em que pese, tratar-se o caso de matéria cujo entendimento foi se modificando ao longo do tempo, algumas questões merecem destaque:

- a) No âmbito da Receita Federal - o Parecer Normativo Cosit nº 2, de 03 de dezembro de 2018, assim dispôs, verbis: “NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 31 DE DEZEMBRO. COBRANÇA. TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Declaração de compensação (Dcomp) até 31 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas.

Os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário.

Não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) antes desta data. No caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga.

Os valores dessas estimativas devem ser glosados. Não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário:

- (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12;

- (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário;
- (iii) o crédito tributário está extinto via compensação.

Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

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

Dispositivos Legais: arts. 2º, 6º, 30, 44 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 52 e 53 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017; IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. e-processo 10010.039865/0413-77” (destaques acrescidos)

b) Ainda no âmbito da Receita Federal: Da mesma forma, já antes deste Parecer Normativo, a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006 assentava que “no ajuste anual do Imposto sobre a Renda, para efeitos de apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo na DIPJ, não cabe efetuar a glosa dessas estimativas, objeto de compensação não homologada”, e que “na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em DCOMP, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas DF CARF MF Fl. 1278 Documento nato-digital Fl. 8 do Acórdão n.º 9101-004.841 - CSRF/1ª Turma Processo nº 10680.903353/2013-38 na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ”.

c) No âmbito da PGFN, por sua vez, o Parecer PGFN/CAT/N 88/2014 reconheceu que quando as estimativas são computadas no ajuste anual os correspondentes valores declarados como confissão de dívida passam a ter a natureza de tributo e não mais de mera antecipação, e que, portanto, “entende-se pela possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para a extinção de débitos relativos a estimativa, desde que já tenha se realizado o fato que enseja a incidência do imposto de renda e a estimativa extinta na compensação tenha sido computada no ajuste”.

d) E, por fim, no âmbito do CARF, confira-se, por exemplo, o entendimento consagrado pela CSRF, por unanimidade de votos, no acórdão nº 9101-002.493, no qual foram também utilizados como fundamento para a decisão proferida a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006 e o Parecer PGFN/CAT/Nª 88/2014:

“COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO. Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).”

Especificamente, no que toca ao disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB n. 02/2018, em relação ao parcelamento, destaco trecho da citada norma, constante no item 11.2, *in verbis*:

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 nº 1.717, de 2017. (destaques acrescidos)

Cumpre-me ressaltar, ainda, que decidi com base no mesmo Parecer Normativo COSIT/RFB 02/2018 no acórdão número 9101-004.841 e assim tenho me posicionado, desde então, nesta E. 1ª Turma da CSRF.

Não posso ainda deixar de ressaltar, em que pese ter conhecimento do disposto no RE 917285, julgado no âmbito do Supremo Tribunal Federal, que o cerne do julgado diz respeito à compensação de ofício de débitos que se encontram com a **exigibilidade suspensa**, o que, a meu ver, é, via de regra, situação diversa da exposta nos presentes autos, que trata de estimativas **confessadas e que podem ser objeto de cobrança imediata**, ou seja, **sem que haja a suspensão da exigibilidade**.

Portanto, reitero o que tenho adotado e ratifico o entendimento exposto no Parecer COSIT/RFB 02/2018 que, por entender interpretativo, deve retroagir e voto por negar provimento ao Recurso Especial da PGFN.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Simantob