



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11040.721307/2013-11
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-005.500 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 10 de junho de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado QUIP S/A

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

ESTIMATIVAS COMPENSADAS E NÃO HOMOLOGADAS. GLOSA NA APURAÇÃO DO AJUSTE ANUAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL DEMONSTRADA. INAPLICABILIDADE DE ENTENDIMENTO SUMULADO.

A possibilidade de glosa de estimativas compensadas e não homologadas no ajuste anual, para fins de exigência deste e de aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, resta demonstrada ainda que os paradigmas se refiram a glosa promovida no exame de saldo negativo utilizado em compensação. Referida discussão não atrai a aplicação da Súmula CARF nº 82 que se presta, apenas, a afirmar a impossibilidade de lançamento da própria estimativa quando incomprovada sua quitação.

GLOSA DE ESTIMATIVAS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. POSSIBILIDADE.

As estimativas compensadas, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, devem ser consideradas no cômputo 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 maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a Conselheira Andréa Duek Simantob (relatora) que votou pelo não conhecimento. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a Conselheira Edeli Pereira Bessa e os Conselheiros Fernando Brasil de Oliveira Pinto e José Eduardo Dornelas Souza que votaram por dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos ao colegiado *a quo*. Designada a Conselheira Edeli Pereira Bessa para redigir o voto vencedor quanto ao conhecimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa e o Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em exercício e Relatora

(documento assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Jose Eduardo Dornelas Souza (suplente convocado(a), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

Relatório

Trata-se de recurso especial da Fazenda Nacional (fls. 2.671) interposto em face da decisão proferida pela 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção no Acórdão nº 1302-002.308 (fls. 2.640), na sessão de 25 de julho de 2017, por meio do qual o Colegiado assim se manifestou:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso quanto à glosa de despesas com alimentação de trabalhadores e em dar provimento quanto à exigência de saldo de IRPJ e CSLL, por maioria, em dar provimento quanto ao cancelamento da exigência da multa isolada sobre estimativas, vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, nos termos do voto do relator.

O processo trata, originalmente, de três infrações, a título de IRPJ e CSLL, relativas ao ano-calendário de 2008 e ao mês de fevereiro de 2009, que podem, em síntese, ser assim descritas:

- a) Custos e/ou despesas não comprovadas;
- b) Não comprovação de antecipações do imposto, decorrentes de não homologação de DCOMPs;
- c) Multas isoladas, por falta de pagamento do Imposto de Renda Pessoa Jurídica, incidente sobre a base de cálculo estimada em balanços de suspensão ou redução, decorrentes da não homologação de DCOMPs.

Com a ciência das autuações, a Contribuinte apresentou impugnação (fls. 1.613), na qual alegou, basicamente:

- (i) Da Dedutibilidade das Despesas Incorridas com Alimentação – Necessidade de Tais Despesas em Razão da Localização da Impugnante – Aplicabilidade do Artigo 299, do RIR/99;
- (ii) Da Improcedência do Lançamento de Débitos de IRPJ e de CSLL Devidos a Título de Estimativa Mensal – Indevida Constituição de Débitos Já Confessados e Constituídos pela Impugnante;
- (iii) Da Inaplicabilidade da Multa Isolada de 50% por Inexistência da Hipótese Legal e por Importar em Concomitância com a Multa de Ofício Aplicada.

Em 13 de novembro de 2014, a DRJ de Juiz de Fora deu parcial provimento à impugnação (fls. 2.352), em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ/CSLL. APURAÇÃO ANUAL. DESPESAS C/ ALIMENTAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. POSSIBILIDADE. NECESSIDADE PREVISÃO CONTRATUAL.

Para que despesas com alimentação sejam consideradas passíveis de dedução na apuração anual do lucro real e da base de cálculo da CSLL pela contratante, deve haver expressa previsão contratual de que este encargo seja por ela suportado. Caso contrário, os valores declarados a este título devem ser glosados.

IRPJ/CSLL. APURAÇÃO ANUAL. GLOSA. DÉBITOS DE ESTIMATIVA. DCOMP NÃO HOMOLOGADA.

Para fins de apuração da IRPJ/CSLL no ajuste anual, somente são passíveis de dedução na apuração os valores de estimativa efetivamente extintos no ano-calendário, incluídos os valores recolhidos mediante Darf e também os por compensação devidamente homologada.

ESTIMATIVAS MENSAS DE IRPJ/CSLL. FALTA DE RECOLHIMENTO. MULTA ISOLADA. APLICAÇÃO. CABIMENTO.

Nos casos de lançamento de ofício, é aplicável a multa de 50%, isoladamente, sobre o valor de *estimativa mensal* que deixe de ser recolhido, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal e base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente. A hipótese legal de aplicação da multa isolada não se confunde com a da multa de ofício, pois esta é cabível nos casos de falta de pagamento do valor devido de IRPJ e CSLL apurados ao término do exercício. Portanto, ambas podem ser aplicadas à contribuinte.

Com a ciência da decisão, a Contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 2.383), rebatendo os pontos em que restou vencida, com argumentos semelhantes aos da impugnação. Também juntou documentos e memorial (fls. 2.550).

Em 25 de julho de 2017, a 2ª Turma da 3ª Câmara, por meio do acórdão n. 1302-002.308, deu parcial provimento ao recurso voluntário, em decisão assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

IRPJ/CSLL. APURAÇÃO ANUAL. DESPESAS C/ ALIMENTAÇÃO. DEDUTIBILIDADE. POSSIBILIDADE. DESNECESSIDADE PREVISÃO CONTRATUAL.

Os pressupostos fiscais de dedutibilidade de despesas operacionais, previstos no artigo 299 do RIR/99, da necessidade, normalidade e usualidade, devem ser verificados tendo em vista a natureza das atividades desenvolvidas pela empresa e a compatibilidade e correlação dos dispêndios ao tipo de negócio, atividades desenvolvidas e consecução dos objetivos sociais da empresa.

FALTA DE RECOLHIMENTO MENSAL POR ESTIMATIVA. LANÇAMENTO APÓS O ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO ANUAL DESCABIMENTO.

Não cabe lançamento após o encerramento do período de apuração anual para exigir estimativa declarada em DCTF e não recolhida.

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).

EXIGÊNCIA REFLEXA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL.

À exigência reflexa de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL aplica-se a mesma decisão adotada em relação à exigência do IRPJ em virtude do suporte fático comum que as instruem.

A Fazenda Nacional teve ciência da decisão e apresentou recurso especial (fls. 2.671), com a indicação de dois paradigmas para demonstrar a divergência interpretativa (acórdãos n. 1301-000.892 e 1402-002.167).

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional apresentou, em síntese, os seguintes argumentos:

- 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.

- Como a estimativa seria uma mera antecipação do tributo devido a ser apurado ao final do período, o valor mensalmente devido não assumiria a natureza de obrigação tributária e crédito tributário, não sendo passível, conseqüentemente, de lançamento, cobrança e inscrição em Dívida Ativa da União, vez que não atendidos os pressupostos de certeza e liquidez.

O recurso especial foi objeto do despacho de admissibilidade de fls. 2.696, que lhe deu seguimento.

Por seu turno, o contribuinte apresentou contrarrazões (fls. 2.719) ao recurso especial fazendário, pugnando pelo não conhecimento do recurso e, alternativamente, pelo seu desprovimento.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Andréa Duek Simantob, Relatora.

1. Conhecimento

Fiquei vencida no conhecimento, pois entendi não deveria ser conhecido o presente recurso.

Na verdade, entendo que o conhecimento do recurso especial fazendário, ao qual foi dado seguimento pelo despacho de fls. 2.696 e seguintes, questionado pelo contribuinte, que alegou ausência de similitude entre os paradigmas indicados e o acórdão recorrido, trouxe questões importantes, as quais entendi pertinentes, especialmente no tocante à ausência de similitude fática.

Como visto, no caso dos autos, o despacho de admissibilidade deu seguimento ao recurso especial fazendário, com base na premissa de que restou demonstrada divergência em relação a duas matérias, supostamente relacionadas: falta de recolhimento mensal por estimativa e compensação, mais glosa de estimativas cobradas em PER/Dcomp.

O contribuinte aduz que não há similitude fática entre o recorrido e os paradigmas, e que a Fazenda Nacional teria “distorcido, por completo, a discussão posta nos autos”.

Vejamos.

A leitura do relatório fiscal e da decisão recorrida evidenciam que os valores lançados dizem respeito a estimativas que foram compensadas em 2008 pela empresa e que não foram homologadas (ou o foram apenas parcialmente) quando da análise das correspondentes PER/Dcomp.

A fiscalização e a DRJ entenderam que somente as estimativas que tiveram PER/Dcomp homologadas é que podem ser utilizadas para compor o saldo de IRPJ e de CSLL do ajuste anual, posição que foi **reformada** pelo acórdão recorrido, ante a premissa de que haveria, na hipótese, cobrança em duplicidade.

Pois bem.

O **primeiro paradigma** indicado pela Fazenda Nacional (acórdão nº 1301-000.892) decidiu pela ausência de certeza e liquidez do crédito oriundo de saldo negativo, formado a partir de estimativas declarada e compensadas, mas não homologadas, conforme ementa a seguir, reproduzida na parte que nos interessa:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA/IRPJ

Ano Calendário: 2005

DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO.

Devem ser integradas ao saldo negativo do período as retenções confirmadas por DIRF e/ou comprovantes de rendimentos. Não possui liquidez e certeza o crédito oriundo de saldo negativo que traga em seu bojo estimativas confessadas em declaração de compensação não homologada, mesmo que ainda não haja decisão final na esfera administrativa.

O **segundo paradigma** (acórdão nº 1402-002.167) também consignou a ausência de certeza e liquidez do valor decorrente de compensações não homologadas, como se pode inferir de sua ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

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

Os valores mensalmente apurados por estimativa a título de antecipação IRPJ e de CSLL, e não pagos, ainda que objetos de Declaração de Compensação não homologada, não podem ser inscritos em Dívida Ativa da União e, consequentemente, cobrados de per si. Inteligência dos Pareceres PGFN/CAT nº 193/2013 e nº 88/2014.

Somente são passíveis de dedução do imposto devido apurado no ajuste anual as estimativas efetivamente pagas.

Na hipótese das estimativas terem sido alvo de declaração de compensação, e esta não ter sido homologada, há que se considerar que não ocorreu a efetividade do pagamento.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO LÍQUIDO E CERTO.

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

Embora superficialmente pareçam tratar da mesma matéria (compensações não homologadas), a questão deduzida nos paradigmas é **distinta** daquela observada no presente processo.

Com efeito, o primeiro paradigma (acórdão nº 1301-000.892) cuida de direito creditório apenas parcialmente reconhecido pelo despacho decisório, decorrente de *retenções de IRRF que não foram devidamente comprovadas pelo contribuinte*, daí a ausência de liquidez e certeza dos valores pleiteados.

O segundo paradigma (acórdão nº 1402-002.167) trata de despacho decisório que não homologou as compensações em razão dos seguintes motivos:

- a CSLL devida apurada na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) foi de R\$ 2.271.508,14. Deste montante foram deduzidos R\$ 21.242.373,86 (composição do crédito informado na Dcomp e na DIPJ), obtendo-se um saldo negativo na DIPJ de R\$ 18.970.865,72;
- as parcelas de composição do crédito que geraram o saldo negativo foram as seguintes:
a) retenção na fonte - R\$ 155.807,03; e b) estimativas liquidadas por compensações - R\$ 21.086.566,83. Foi validada apenas a parcela de R\$ 155.807,03;
- em função da confirmação de apenas R\$ 155.807,033, este montante deduzido da CSLL devida não gerou saldo negativo, acarretando a não homologação das compensações.

Verifica-se, portanto, que no segundo paradigma as razões de decidir também envolveram a *ausência de confirmação dos créditos pleiteados* em diversas declarações de compensação.

Ocorre que os cenários fáticos dos paradigmas são completamente diversos daquele em debate no presente caso. Aqui, cuida-se de **auto de infração** (e não de declaração de compensação) decorrente da **ausência de recolhimento** de débitos de IRPJ e CSLL, apurados a título de estimativa mensal, que foram objeto de declarações de compensação não homologadas. Essa infração ensejou a aplicação da **multa isolada de 50%**, prevista no então vigente artigo 44, II, “b”, da Lei n. 9.430/96.

Assim, salta aos olhos que a Recorrente não se valeu de paradigmas exarados sob as mesmas premissas fáticas; conquanto se possa alegar, colateralmente, que possa haver alguma semelhança quanto à tese de cobrança em duplicidade, não é este, por certo, o elemento central da discussão, até porque se trata de recurso da Fazenda Nacional, que não tangencia essa questão.

Neste sentido, por este aspecto, apesar de ter havido argumento subsidiário em face da súmula 82, convenci-me, após discussões e debates, assim como o colegiado, inaplicável ao caso a respectiva invocação sumular, mas, mesmo assim, por ausência de similitude fática, conforme ao norte justificado, o recurso especial fazendário, a meu ver, realmente, não deveria ser conhecido.

2. Mérito

Penso que não assiste razão à Recorrente, dada a possibilidade de cobrança dos valores decorrentes da compensação não homologada, conforme previsto no Parecer PGFN/CAT nº 193/2013, cuja conclusão reprodoto a seguir:

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.

A Receita Federal também já se manifestou, no mesmo sentido, por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006. Idem para o Parecer/PGFN/CAT nº 88/2014, cujas ementas transcrevemos (com destaques):

Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006

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

PARECER PGFN/CAT/Nº 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.

O racional acima exposto foi recentemente ratificado pelo Parecer Normativo COSIT/RFB 02/2018, o qual abaixo disponho de alguns trechos

“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)

Por fim, tenho adotado em inúmeros julgados no âmbito desta CSRF o entendimento acima esposado.

Neste sentido, voto por negar provimento ao recurso especial fazendário.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento de negar conhecimento ao recurso fazendário. A maioria do Colegiado entendeu que o recurso especial da PGFN poderia ser conhecido porque a insurgência se circunscreve ao ponto do acórdão recorrido no qual se decidiu sobre a repercussão, na apuração do saldo de IRPJ e CSLL do ajuste anual, da compensação de estimativas mediante DCOMP que restaram não homologadas. Apenas que no caso dos autos, diante da constatação da não-homologação da compensação das estimativas, a autoridade fiscal glosou estas estimativas no ajuste anual e aplicou multa isolada sobre as estimativas a descoberto, enquanto nos paradigmas a autoridade fiscal reduziu o saldo negativo afirmado como direito creditório pelo sujeito passivo.

O Colegiado *a quo* decidiu que a glosa destes valores resultaria em duplicidade de cobrança, reformando a decisão de 1ª instância que aduzira a impossibilidade de cobrança ou inscrição em Dívida Ativa da União do débito de estimativa compensado. Afirmou-se que *caso o contribuinte tenha o seu recurso administrativo julgado improcedente e se torne inadimplente a posteriori, certamente ficará sujeito à competente Execução Fiscal do débito confessado e não pago.*

Já o paradigma nº 1301-000.892, analisando saldo negativo de IRPJ formado por estimativas compensadas, decidiu pela ausência de certeza e liquidez do direito creditório em face de não-homologação daquela compensação, *mesmo que ainda não haja decisão final na esfera administrativa*, enquanto o paradigma nº 1402-002.167, também em litígio acerca de direito creditório, decidiu no mesmo sentido sob idêntica premissa da decisão de 1ª instância

aqui reformada, qual seja, de que tais débitos de estimativas não poderiam *ser inscritos em Dívida Ativa da União e, consequentemente, cobrados de per si*.

Tem razão a Contribuinte quando aponta a necessidade de semelhança entre os casos comparados. Mas, diga-se que no precedente por ela mencionado, a dessemelhança citada decorreria da aplicação de dispositivos legais diferentes, ao passo que no presente caso as três decisões comparadas analisam a legislação que rege a compensação de estimativas e concluem, de forma divergente, quanto à possibilidade de cobrança destes débitos caso a compensação não seja homologada.

Ainda que os paradigmas se refiram a análise de direito creditório, a questão de fundo nas três decisões diz respeito à possibilidade de glosa destas estimativas, em razão da não-homologação, sendo irrelevante se a consequência desta glosa é o não reconhecimento de um direito creditório ou a exigência de ajuste ao final do ano-calendário cumulada com a multa isolada correspondente. E é precisamente naquele ponto que as decisões divergem, porque o recorrido afirma tal **impossibilidade** porque os débitos de estimativas **podem ser cobrados** com a não-homologação, enquanto os paradigmas afirmam a **possibilidade** porque os débitos de estimativas **não podem ser cobrados** com a não-homologação.

E isto também porque o referencial anterior é o mesmo para as três decisões comparadas: foi apresentada DCOMP que se prestou como confissão de dívida e liquidação de débito de estimativa, seguindo-se a sua não-homologação. Ou seja, a decisão que se demanda, aqui, é qual a consequência para esta constatação: cobra-se a estimativa ou deve ser ela excluída da apuração anual por não ser passível de cobrança?

Frise-se que o voto condutor do acórdão recorrido se limita a analisar este aspecto para concluir que as estimativas não poderiam ser glosadas no ajuste anual. Não há nenhum outro fundamento autônomo que sustentasse a reversão da glosa em debate. Aliás, ao seu término, invoca-se, em reforço à decisão, precisamente, ementa do Acórdão nº 1801-001.616 que tratou da questão no âmbito de litígio acerca de direito creditório. Veja-se:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2004

PER/DCOMP. ÔNUS DA PROVA.

Cabe à Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de tributo pago a maior.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO DE CSLL. ESTIMATIVAS PARCELADAS. UTILIZAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DA CSLL AO FINAL DO PERÍODO. POSSIBILIDADE.

Na declaração de compensação, com crédito de saldo negativo de CSLL, cabe computar estimativas de CSLL, confessadas e cobradas em processo de parcelamento, eis que a decisão de não homologação implicaria dupla cobrança da mesma dívida: a estimativa no processo de parcelamento e o débito no processo de Per/Dcomp.

Logo, também para o Colegiado *a quo*, é irrelevante se a questão surge no contexto de lançamento de ofício ou de reconhecimento de direito creditório.

Equivoca-se a Contribuinte quando circunscreve a discussão destes autos à *possibilidade ou não de se efetuar um lançamento (lavratura de auto de infração) para a constituição de débitos de estimativa mensal de IRPJ e CSLL, após o encerramento do ano-calendário e, na hipótese em que tais débitos foram devidamente informados em DCTF e cuja quitação foi pretendida em declaração de compensação (ainda que não homologada. O*

lançamento não se prestou à constituição de débitos de estimativa: o lançamento se refere ao ajuste anual de IRPJ e à multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, e apenas tem como antecedente a desconsideração do débito de estimativa que fora objeto de compensação não-homologada.

Também não prospera a objeção da Contribuinte à localização da divergência jurisprudencial, pela PGFN, nos arts. 151, III, 156, II e 170 do CTN. Tais dispositivos são aqueles que estabelecem a premissa maior para validação de compensações como modalidade de extinção do crédito tributário, e este é o substrato da discussão estabelecida nas três decisões: as estimativas compensadas e não homologadas podem ser, de alguma forma, validadas no futuro e assim se prestarem como antecipação na apuração do ajuste anual? Enquanto os paradigmas decidem que esta liquidação não se verificará porque as estimativas não poderão ser cobradas, o acórdão recorrido defende que esta liquidação se operará, se não por compensação, então por pagamento em razão da cobrança que será promovida.

Para uma melhor elucidação dos fatos, notadamente para sabermos se estamos falando de lançamento de ofício para a cobrança de valores apurados no ajuste anual ou para cobrança de antecipações a título de estimativa, colacionamos abaixo trecho do Relatório Fiscal (fls. 148):

[...]

Vê-se claramente que os valores lançados pela fiscalização dizem respeito a estimativas que foram compensadas ao longo do ano de 2008 pela recorrente e que não foram homologadas ou homologadas parcialmente quando da análise das suas PERDCOMP's.

Quanto à Súmula CARF nº 82, entende-se pela sua inaplicabilidade porque, como já dito, não houve *lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*, promovido *após o encerramento do ano-calendário*. Os precedentes deste enunciado reportam lançamentos para exigência da própria estimativa, contrariamente ao que determina a legislação de regência, no sentido da exigência do tributo devido no ajuste anual em razão da glosa da estimativa e da multa isolada pela falta de recolhimento da estimativa. Ou seja, a Súmula CARF nº 82 não se presta a vedar qualquer lançamento de ofício ante a constatação de estimativas não recolhidas, mas apenas o lançamento da própria estimativa.

Na verdade, a Súmula CARF nº 82 valida indiretamente os fundamentos dos paradigmas, qual seja, que a impossibilidade de exigência futura da estimativa, quer por cobrança, quer por lançamento, inviabiliza o seu reconhecimento na apuração do ajuste anual no caso porque constatada a não-homologação da compensação declarada para sua extinção. Em consequência, seria possível interpretar que o acórdão recorrido apresenta solução indiretamente incompatível com referido enunciado, vez que adota como pressuposto a possibilidade de cobrança da estimativa, mesmo depois do encerramento do ano-calendário.

De toda a sorte, determinante para a decisão acerca do conhecimento do recurso especial interposto pela PGFN é o fato de a Súmula CARF nº 82 tratar de impossibilidade de **lançamento**, enquanto a discussão nestes autos se circunscreve à possibilidade, ou não, de **cobrança** de estimativas objeto de compensação não-homologada.

Esclareça-se, ainda, que o acórdão recorrido não analisou o litígio sob a compreensão de que estavam sendo exigidas estimativas não recolhidas. O voto condutor, ao fixar a premissa inicial quanto a estar falando *de lançamento de ofício para a cobrança de valores apurados no ajuste anual ou para cobrança de antecipações a título de estimativa*, define apenas *que os valores lançados pela fiscalização dizem respeito a estimativas que foram compensadas ao longo do ano de 2008 pela recorrente e que não foram homologadas ou*

homologadas parcialmente quando da análise das suas PERDCOMP's. Ou seja, “dizem respeito”, “decorrem” de estimativas tidas por não recolhidas.

Reconhece-se, como bem pontua a I. Relatora, que os acórdãos comparados apresentam contextos fáticos diferentes. Basta observar que os paradigmas foram editados em face de litígio acerca de reconhecimento de direito creditório, ao passo que o recorrido decorre de lançamento de ofício. Além disso, há nos paradigmas outras deduções em debate. Contudo, estas circunstâncias não afetam o ponto que une as três decisões, para o qual tem-se decisão no recorrido divergente dos paradigmas.

Há similitude, portanto, na questão sobre a qual repousa o dissídio jurisprudencial. E, decidida esta, afirmando-se a interpretação que deve prevalecer, caberá apenas dar o destino adequado conforme as demais circunstâncias dos autos. Se, por exemplo, prevalecesse o entendimento de que as estimativas compensadas e não-homologadas deveriam ser glosadas no ajuste anual, seria analisado se esta glosa enseja outras contestações, para eventual retorno ao Colegiado *a quo*, ou se aquela definição basta para reverter o provimento dado ao recurso voluntário.

Por fim, observe-se que o fato de a PGFN eventualmente dirigir a discussão para ponto distinto da cogitação de cobrança em duplicidade não impediria o conhecimento do recurso especial. Demonstrada a divergência jurisprudencial, a matéria é devolvida para a Turma da CSRF que pode solucionar a questão com fundamentos distintos daqueles debatidos pelas partes.

De toda a sorte, nota-se no recurso especial em referência que, apesar de a PGFN inicialmente referir a necessidade de o crédito compensado estar demonstrado desde a apresentação da DCOMP, ao final são invocados os fundamentos que, expressos pela decisão de 1ª instância nestes autos, foram reformados no acórdão recorrido. E, como já dito, a autoridade julgadora de 1ª instância havia se pautado na impossibilidade de cobrança das estimativas, estando expresso às e-fls. 2690/2691 tais fundamentos para a pretensão de que seja restabelecida as glosas das estimativas compensadas e não homologadas.

Dessa forma, por vislumbrar similitude fática entre os acórdãos comparados no ponto em que repousa o dissídio jurisprudencial, por entender que a Súmula CARF nº 82 não afeta o litígio nestes autos nem infirma a decisão dos paradigmas, e por vislumbrar dialética suficiente no recurso fazendário, o presente voto é no sentido de CONHECÊ-LO.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada

Fl. 12 do Acórdão n.º 9101-005.500 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 11040.721307/2013-11

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

No mérito, inexistindo manifestação administrativa ou judicial que imponha a adoção de outro entendimento, esta Conselheira reitera, aqui, o voto proferido no Acórdão 9101-004.447, sessão de julgamento de 09 de dezembro de 2019¹.

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 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:

“(…)

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). Ausente a conselheira Andrea Duek Simantob, substituída pelo conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

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 anocalendário 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 quititações 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.

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 nº 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.

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 nº 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 indubitoso 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 imbróglio processual.

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

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

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

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

A própria RFB, através da Coordenadoria de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cosit), editou a Solução de Consulta Interna nº 18/06, a qual determina que na hipótese de não homologação de Declaração de Compensação (DCOMP) relacionada a débito de estimativa mensal, o fato de tal compensação 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 legislação², será confirmada a 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 nº 13804.000910/2007-63, conforme Acórdão nº 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 nº 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

² 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.

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 nº 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 nº 13804.000910/2007-63³, 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 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.

No caso concreto, a Contribuinte alegou que as estimativas compensadas e não-homologadas eram objeto de discussão administrativo, mas esta circunstância não foi confirmada, vez que irrelevante sob o direcionamento decisório adotado no acórdão recorrido. Para além disso, a Contribuinte também contestou a exigência concomitante de multa de ofício isolada com a multa proporcional aplicada sobre o ajuste anual, aspecto também analisado no acórdão recorrido, porque afastada a multa isolada em consequência da desconsideração das objeções quanto à incerteza na liquidação das estimativas.

Diante do exposto, a reforma da premissa do acórdão recorrido não permite que seja dado provimento ao recurso especial da PGFN, devendo os autos retornar ao Colegiado *a quo* para apreciação dos argumentos subsidiários de defesa.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial com retorno ao Colegiado *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA

³ Como antes referido, 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. Assim, o litígio administrativo se encerra quando expirado o prazo em referência, ou antes, se quitado o débito considerado indevidamente compensado.

Conselheiro Caio Cesar Nader Quintella

Acompanhando o bem fundamentado voto da I. Relatora, registra-se aqui a concordância com o seu posicionamento meritório, justificando o entendimento pela improcedência do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Ainda que historicamente este Conselheiro, durante alguns anos, enquanto Titular da C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 1ª Seção, tenha adotado entendimento diverso, a jurisprudência da C. 1ª Seção deste E. CARF, com base em pronunciamento da COSIT/RFB, começou a contemplar nova posição, reconhecendo o direito ao crédito formado por estimativas compensadas, mesmo quando tal modalidade de satisfação dos débitos não é homologada, uma vez que tal adiantamento de tributo devido, então confessado por DCOMP, seria, ulterior e inafastavelmente, objeto de cobrança.

Melhor adentrando o tema, confira-se trecho da conclusão do Parecer Normativo COSIT nº 02/2018:

Síntese conclusiva

13. De todo o exposto, conclui-se:

(...)

e) 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;

f) 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; (destacamos)

Claramente se observa que a própria Receita Federal do Brasil - responsável pelo processamento e, originalmente, pela homologação das manobras compensatórias de tributos sob sua administração - entende que não mais existe óbice na inclusão da monta das estimativas, mesmo que objeto de compensação anterior não homologada, na formação dos créditos dos contribuintes de IRPJ e CSLL, apurados ao longo dos anos-calendários.

Analisando os autos e conforme debatido em sessão, não se trata aqui de estimativas cujas compensações correspondentes foram consideradas *inexistentes* ou *não declaradas*, mas, simplesmente, não foram homologadas, nos precisos moldes da hipótese tratada na alínea “f” do conclusivo Item 13 do Parecer Normativo COSIT, acima destacado.

Assim, o motivo jurisdicional, imposto para indeferir a parcela do crédito ainda controverso nessa demanda, não mais encontra respaldo institucional.

Denegar, agora, a *procedência* desse direito creditório, apurado sob tais circunstâncias, diante o atual cenário normativo sobre o tema, representaria a criação de entrave pelo próprio Julgador em demanda na qual há convergência de entendimento das *Partes* envolvidas, sobre a mesma matéria.

Poder-se-ia até afirmar que, de um ponto de vista processual, não há mais, propriamente, litígio a ser resolvido.

E, como inicialmente anunciado, a edição de tal normativo fez com que o tema fosse, muito corretamente, *revisitado* no âmbito das C. Turmas Ordinárias da 1ª Seção desse E. CARF (e, agora, também, por esta C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais), de modo que, atualmente, existe corrente jurisprudencial majoritária, endossando a posição aqui defendida.

Nessa esteira, confira-se o Acórdão nº 1301-003.719, prolatado pela C. 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa 1ª Seção, de votação unânime, de relatoria do I. Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, publicado em 19/03/2019:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001, 2002, 2003, 2004

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 mesmo entendimento foi acatado pela C. 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara dessa mesma 1ª Seção, no Acórdão nº 1302-003.890, de relatoria do I. Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, publicado em 23/09/2019:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS.

No mesmo sentido do entendimento que foi consolidado no Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02/2018, se o valor remanescente do saldo negativo pleiteado pelo contribuinte é oriundo de um débito de estimativa confessado no âmbito de uma declaração de compensação, não há porque não reconhecer o seu direito. O crédito do sujeito passivo é líquido e certo para os fins do disposto no art. 170 do CTN.

A C. 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara dessa 1ª Seção, conforme ilustra v. Acórdão nº 1402-004.226, da lavra deste mesmo Conselheiro e publicado em 06/01/2020, também adotou tal posicionamento:

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

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 02/2018. RECONHECIMENTO INSTITUCIONAL DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HOMOLOGAÇÃO.

Considerando a posição estampada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 02/2018, se parte do valor que forma o saldo negativo demonstrado pelo contribuinte é oriundo de débito de estimativa mensal, confessado por meio de Declaração de Compensação (DCOMP), não há motivo para o Julgador denegar o direito pretendido. Sob tais circunstâncias, o crédito alegado apresenta-se líquido e certo, conforme o disposto no art. 170 do CTN, podendo saldar as compensações correspondentes.

Por fim, esta mesma C. 1ª Turma da CSRF se curvou a tal posicionamento, conforme demonstra v. Acórdão nº 9101-005.418, mais uma vez de relatoria deste Conselheiro, publicado em 26/04/2021:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2011

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS NÃO HOMOLOGADAS. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 02/2018. RECONHECIMENTO INSTITUCIONAL. ELEMENTO FORMADOR DO CRÉDITO APURADO.

Considerando a posição estampada no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 02/2018, se o valor que forma o crédito demonstrado pelo contribuinte é oriundo de débito de estimativa mensal, confessado por meio de Declaração de Compensação (DCOMP), não há motivo para o Julgador denegar o direito pretendido, ainda que a compensação do tributo não tenha sido homologada.

Posto isso, revelam-se muito robustos os motivos para o indeferimento da pretensão recursal da PGFN.

Diante de todo o exposto, prestando novamente as devidas homenagens à I. Relatora, acompanha-lhe este Conselheiro para negar provimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(documento assinado digitalmente)

Caio Cesar Nader Quintella