



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11962.000074/2003-45
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.669 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2023
Recorrente VIAÇÃO ÁGUIA BRANCA S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS LIQUIDADAS MEDIANTE COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. PRAZO PARA REVISÃO.

O Fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos, contados da entrega da Declaração de Compensação - DCOMP, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do saldo negativo utilizado, inclusive no que se refere às estimativas liquidadas mediante compensação escritural, com créditos de mesma espécie, para a qual era dispensada a apresentação de pedido ou declaração de compensação. Inaplicabilidade do racional da Súmula CARF nº 177 a compensações de estimativas informadas, apenas, em DCTF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. Votaram pelas conclusões os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto. No mérito, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Luciano Bernart que votaram pelo provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que também manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

FERNANDO BRASIL DE OLIVEIRA PINTO – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

ALEXANDRE EVARISTO PINTO - Relator.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício). Ausentes momentaneamente os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Guilherme Adolfo dos Santos Mendes.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada contra o Acórdão nº 1201-004.977, de 17/06/2021, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, entre outras questões, negar provimento ao recurso voluntário apresentado na fase processual anterior:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. LIQUIDEZ E CERTEZA. AUSÊNCIA.

A compensação de IRPJ estimativa referente a janeiro de 2002 com saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário 2001, cujo crédito fora indeferido devido à apuração de saldo devedor de IRPJ em 2001, impede a utilização daquela estimativa na formação do saldo negativo no ano-calendário 2002, ante a ausência de liquidez e certeza (art. 170 CTN c/c art. 74, §1º da Lei 9.430/96).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

Em 20/09/2021, a contribuinte foi cientificada do acórdão acima referido, e em 29/09/2021, ela interpôs tempestivamente o recurso especial cuja admissibilidade está sendo agora examinada.

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias: 1- Da divergência jurisprudencial no tocante à estimativa compensada, confessada e não homologada; e 2- Da divergência em relação ao cerceamento de defesa.

O r. despacho de admissibilidade de fls. 377-391 admitiu parcialmente o Recurso Especial em relação à divergência jurisprudencial no tocante à estimativa compensada, confessada e não homologada, nos seguintes termos:

Inicialmente, verifica-se que a semelhança fática, pois:

(i) Trata-se de mesmo período de apuração (ano-calendário de 2002); e

(ii) A origem do crédito é idêntica: formação de saldo negativo de IRPJ de 2002 mediante a utilização de estimativa compensada com Saldo Negativo de 2001, não homologada pelo Fisco.

(...)

Vê-se que os paradigmas apresentados, **Acórdãos n.ºs 1401-004.913 e 1301-003.719**, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, o primeiro paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, essa decisão cuidou de crédito relativo ao mesmo período de apuração (ano-calendário de 2002) e com controvérsia idêntica àquela examinada pelo acórdão recorrido, ou seja, formação de saldo negativo de IRPJ de 2002 mediante a utilização de estimativa compensada com Saldo Negativo de 2001, não homologada pelo Fisco.

No caso do paradigma, a controvérsia abrangia a estimativa de fevereiro/2002, enquanto que no recorrido, a questão envolve a estimativa de janeiro/2002.

Em relação ao paradigma, tudo indica que essa estimativa de fevereiro/2002 também tenha sido compensada em DCTF (e não mediante apresentação de DCOMP), igualmente ao que ocorreu em relação à estimativa de janeiro/2002 no caso do acórdão recorrido.

Não deixo de observar que o referido paradigma, ao mencionar a jurisprudência administrativa e o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, faz menção a estimativas que tenham sido objeto de “DCOMP não homologada” (o que abarcaria estimativas cujas compensações tenham ocorrido a partir de outubro de 2002, momento a partir do qual foi instituído o instrumento da Declaração de Compensação).

Mesmo assim, o paradigma entendeu que a estimativa de fevereiro de 2002, que foi objeto de compensação com o saldo negativo de IRPJ de 2001 (compensação realizada em DCTF, e não deferida pelo Fisco), poderia compor o saldo negativo de IRPJ de 2002.

Assim, nessa análise preliminar para fins de admissibilidade do recurso, a conclusão é que o entendimento do acórdão recorrido diverge daquele manifestado pelo primeiro paradigma, eis que o recorrido, diante de situação muito semelhante, entendeu que não seria possível o aproveitamento da estimativa cuja compensação não foi confirmada/deferida pelo Fisco, restando, portanto, caracterizada a divergência jurisprudencial.

No mérito sustenta que a exigência da quitação das estimativas de janeiro de 2002 são objeto de cobrança pelo fisco em processo apartado, não havia que se desconsiderar a existências de dito crédito, sob pena de dupla cobrança dos valores, a saber, no processo em que se discute as antecipações de 2001 e que geraram o saldo negativo de 2001 e no presente processo pela glosa da estimativa de janeiro de 2002.

O entendimento de que a estimativa (confessada e cobrada) deve ser considerada e deferida na apuração do IRPJ é da própria RFB, conforme dispõe a SC 18/2006 e Parecer 2/2018.

Sustenta ainda que é aplicável a inteligência da Súmula 177 do CARF. Sustenta que o entendimento é aplicável também aos casos em que a compensação/confissão se deu em DCTF, notadamente porque o sistema DCOMP foi instituído apenas no ano de 2003. Logo, totalmente aplicável ao caso da Recorrente, que teve o seu Saldo Negativo indeferido pela RFB por ocasião da análise do processo administrativo nº 11962.000287/2002-96.

Intimada a PGFN não apresentou contrarrazões.

É em síntese o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro ALEXANDRE EVARISTO PINTO, Relator.

Recurso Especial do Contribuinte - Admissibilidade

Tempestivo o Recurso Especial.

Assim dispõe o RICARF no art. 67 de seu Anexo II acerca do Recurso Especial de divergência:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente. (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016)

§ 2º Para efeito da aplicação do **caput**, entende-se que todas as Turmas e Câmaras dos Conselhos de Contribuintes ou do CARF são distintas das Turmas e Câmaras instituídas a partir do presente Regimento Interno.

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

§ 4º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que, na apreciação de matéria preliminar, decida pela anulação da decisão de 1ª (primeira) instância por vício na própria decisão, nos termos da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

§ 5º O recurso especial interposto pelo contribuinte somente terá seguimento quanto à matéria prequestionada, cabendo sua demonstração, com precisa indicação, nas peças processuais.

§ 6º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até 2 (duas) decisões divergentes por matéria.

§ 7º Na hipótese de apresentação de mais de 2 (dois) paradigmas, serão considerados apenas os 2 (dois) primeiros indicados, descartando-se os demais.

§ 8º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

§ 9º O recurso deverá ser instruído com a cópia do inteiro teor dos acórdãos indicados como paradigmas ou com cópia da publicação em

que tenha sido divulgado ou, ainda, com a apresentação de cópia de publicação de até 2 (duas) ementas.

§ 10. Quando a cópia do inteiro teor do acórdão ou da ementa for extraída da Internet deve ser impressa diretamente do sítio do CARF ou do Diário Oficial da União.

§ 11. As ementas referidas no § 9º poderão, alternativamente, ser reproduzidas, na sua integralidade, no corpo do recurso, admitindo-se ainda a reprodução parcial da ementa desde que o trecho omitido não altere a interpretação ou o alcance do trecho reproduzido. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 12. Não servirá como paradigma acórdão proferido pelas turmas extraordinárias de julgamento de que trata o art. 23-A, ou que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar: (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

I - Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

II - decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543- C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil; e (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

III - Súmula ou Resolução do Pleno do CARF, e

IV - decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal que declare inconstitucional tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

§ 13. As alegações e documentos apresentados depois do prazo fixado no caput do art. 68 com vistas a complementar o recurso especial de divergência não serão considerados para fins de verificação de sua admissibilidade.

§ 14. É cabível recurso especial de divergência, previsto no caput, contra decisão que der ou negar provimento a recurso de ofício.

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

[...]

Como já restou assentado pelo Pleno da CSRF¹, “a divergência jurisprudencial deve ser comprovada, cabendo a quem recorre demonstrar as circunstâncias que identifiquem ou assemelham os casos confrontados, com indicação da similitude fática e jurídica entre eles”.

E de acordo com as palavras do Ministro Dias Toffoli², “a similitude fática entre os acórdãos paradigma e paragonado é essencial, posto que, inócurre, estar-se-ia a

¹ CSRF. Pleno. Acórdão n. 9900-00.149. Sessão de 08/12/2009.

² EMB. DIV. NOS BEM. DECL. NO AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 915.341/DF. Sessão de 04/05/2018.

pretender a uniformização de situações fático-jurídicas distintas, finalidade à qual, obviamente, não se presta esta modalidade recursal”.

Trazendo essas considerações para a prática, forçoso concluir que a *divergência jurisprudencial* não se estabelece em matéria de prova, e sim em face da aplicação do Direito, mais precisamente quando os Julgadores possam, a partir do cotejo das decisões (recorrido x paradigma(s)), criar a convicção de que a interpretação dada pelo Colegiado que julgou o *paradigma* de fato reformaria o acórdão recorrido.

Intimada a i. PGFN não contesta a existência da divergência, razão pela qual proponho seu conhecimento com fundamento nas razões do Presidente de Câmara, aqui adotadas na forma do art. 50, §1º, da Lei nº 9.784, de 1999:

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

§ 1o A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

Admito, portanto, o recurso especial.

Recurso Especial do Contribuinte - Mérito

Caso semelhante foi objeto de meu escrutínio ao analisarmos o processo n. 10680.721113/2007-79, consubstanciado no acórdão n. 9101-006.082, assim ementado:

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

Ano-calendário: 2002

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA.

Deixa de se conhecer do recurso especial, quando os contextos fáticos são dessemelhantes, sendo insuficientes para devolver a matéria ao exame da CSRF.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

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

Na ocasião, adotei como razão de decidir o Parecer Normativo COSIT n. 2/2018:

8.2 Quando os dispositivos se referem à falta de pagamento, trata-se da hipótese em que o débito referente a estimativas está em aberto (art. 52) ou não extinto (art. 53), seja por pagamento, seja por compensação.

Estando o débito extinto pela compensação em 31 de dezembro do anocalendário, mesmo que esteja sob condição resolutória, não há a aplicação desses dispositivos, a não ser que a Dcomp seja considerada não-declarada (já que esta não produz efeito de extinção da estimativa compensada).

8.3. Portanto, ratifica-se o entendimento contido no item 16.1 da SCI Cosit nº 18, de 2006, para os débitos de estimativa em aberto: "os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União".

(...)

10.3. Se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do anocalendário, 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.

(...)

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.

Neste sentido, lembrei que nos termos da Súmula n. 436 do STJ: “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Assim, consistindo a DCTF em meio de confissão de dívida, não vislumbro razão pela qual não se poderia estender ao caso a inteligência da Súmula CARF n. 177, que, embora se trate de situação diversa, seu racional subjacente encaixa-se perfeitamente ao caso concreto:

Súmula CARF nº 177

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

Acórdãos Precedentes: 9101-004.841, 1201-003.026, 1201-003.432, 1302-004.400, 1401-004.156, 1401-004.216, 1402-004.226, 1402-004.337, 1401-004.371 e 1302-003.890

Embora não tenha me acompanhado, acho válida a transcrição de excerto da declaração de voto da Conselheira Andrea Duek que trouxe novos fundamentos ao provimento:

Ressalto por oportuno que 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, serão cobrados pela via ordinária e mediante o próprio instrumento de confissão.

Por fim, antes mesmo da existência desta orientação emanada pela Receita Federal do Brasil por meio do citado parecer normativo, no âmbito do CARF, trago, por exemplo, entendimento da CSRF (votação unânime) no precedente 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/Nº 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).”

Adoto, portanto, o referido entendimento esposado no Parecer COSIT/RFB 02/2018 e, por entender interpretativo, nego provimento ao Recurso Especial da PGFN.

Ante todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial para DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Alexandre Evaristo Pinto - Relator

Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

O I. Relator restou vencido em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial da Contribuinte. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso deveria ser improvido.

Este Colegiado tem sido demandado frequentemente a se manifestar quanto ao prazo e à forma para revisão de saldos negativos formados por estimativas compensadas escrituralmente, sem apresentação de DCOMP e eventualmente informadas em DCTF. A título de exemplo, no Acórdão nº 9101-006.259³ foi reconhecido ao Fisco o prazo de 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP para confirmar a liquidação de estimativas compensadas escrituralmente, ainda que já transcorrido o prazo do art. 150, §4º do CTN em face da informação desta compensação em DCTF. O debate estabelecido naqueles autos, porém, não alcançava diretamente a possibilidade de glosa daquelas estimativas compensadas quando informadas em DCTF.

Com respeito às especificidades da liquidação de estimativas mediante compensação, com e sem apresentação de DCOMP, vale recordar o Acórdão nº 9101-006.147, decidido à unanimidade⁴, no qual esta Conselheira havia constatado dessemelhança de cenários jurídicos entre o recorrido e o paradigma apresentado pela PGFN para pretender restabelecer a glosa de estimativas compensadas mediante DCOMP, mas obteve em reforço para não conhecimento do recurso especial a posterior aprovação da Súmula CARF nº 177, confirmando o entendimento adotado no acórdão lá recorrido, tornando-se despicienda a demonstração do distinto cenário jurídico existente na anterior permissão de liquidação de estimativas por compensação escritural.

Já o enfrentamento da pretendida ampliação do alcance da Súmula CARF nº 177 às estimativas compensadas sem apresentação de DCOMP, e apenas informadas em DCTF, acabou sendo expresso na apreciação de embargos de declaração contra o Acórdão nº 9101-005.441. Esta Conselheira assim redigiu o voto vencedor do Acórdão nº 9101-006.088, no qual a maioria deste Colegiado⁵ negou efeitos infringentes no enfrentamento de omissão acerca do

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente) e divergiram no mérito os conselheiros Livia De Carli Germano, Alexandre Evaristo Pinto e Gustavo Guimarães da Fonseca.

⁴ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Luis Henrique Marotti Toselli, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Alexandre Evaristo Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Gustavo Guimaraes da Fonseca, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

⁵ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto,

questionamento do sujeito passivo pautado na necessidade de lançamento de ofício na hipótese de não-homologação de compensação estimativas apenas informadas em DCTF:

Como dito na declaração de voto, é imprópria a equiparação do regime jurídico definido para as estimativas liquidadas mediante DCOMP com caráter de confissão de dívida às estimativas liquidadas por compensação sem DCOMP e sem nem mesmo pedido de compensação, porque vinculada a direito creditório de mesma espécie, informada apenas em DCTF. A Súmula CARF nº 177 bem delimitou sua aplicação às *estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP)*, porque esta era a circunstância fática que, presente nos precedentes, resultou no entendimento majoritário da jurisprudência, também expresso no Parecer Normativo COSIT nº 02/2018, no sentido de que estas estimativas não deveriam ser glosadas na compensação do saldo negativo, vez que a não-homologação da compensação permitiria a cobrança do débito de estimativa.

Basta ver que o mesmo Parecer, ao tratar de liquidação de estimativa por meio de DCOMP que não tinha caráter de confissão de dívida, ou apenas informada em DCTF, determina a sua glosa na composição do saldo negativo justamente porque o débito de estimativa não é passível de cobrança. Neste sentido é o resumo expresso em sua ementa:

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. (negrejou-se)**

Para além disso, não se negou na argumentação expressa na declaração de voto, em relação à primeira omissão, que uma estimativa informada em DCTF, cuja liquidação não é confirmada, sujeitando-se a lançamento de ofício da multa isolada, possa restar consolidada com o decurso do tempo, precisamente do prazo para lançamento de ofício da multa isolada. Certamente há homologação tácita da atividade do sujeito passivo de determinar a estimativa devida e associá-la, em DCTF, a compensação com direito creditório de mesma espécie que entende deter. Mas, como já dito, o decurso do prazo decadencial para lançamento de ofício da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, que assim resulta na homologação tácita da apuração e da liquidação da estimativa informada em DCTF⁶, não têm o condão de impedir a autoridade fiscal de questionar a liquidação dessa estimativa quando ela integra saldo negativo destinado a compensação cujo prazo de revisão ainda não expirou.

Como expresso no voto vencedor redigido por esta Conselheira no Acórdão nº 9101-004.516, antes citado, *ao apresentar DCOMP destinando direito creditório à extinção de outros débitos, o sujeito passivo submete-se ao regramento vigente que confere ao*

Gustavo Guimarães da Fonseca (suplente convocado) e Andréa Duek Simantob (Presidente em exercício) e restaram vencidos neste ponto os conselheiros Alexandre Evaristo Pinto (relator), Livia De Carli Germano e Luis Henrique Marotti Toselli, votando pelsa conclusões os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Andréa Duek Simantob.

⁶ Está consolidado na jurisprudência do CARF que a homologação tácita não se verifica no decurso do prazo do art. 150, §4o do CTF, vez que "lançamento de multa isolada por falta ou insuficiência de recolhimento de estimativa de IRPJ ou de CSLL submete-se ao prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN", nos termos da Súmula CARF nº 104.

Fisco o prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data de entrega da DCOMP, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do crédito utilizado, o que implica a possibilidade de a autoridade fiscal questionar, nesse prazo, os elementos de sua apuração, em especial as antecipações promovidas no ano-calendário, na hipótese de o direito creditório se referir a saldo negativo de IRPJ ou CSLL. Veja-se, inclusive, que é a conduta da Contribuinte, promovida com a apresentação da DCOMP em 08/08/2003, antes da homologação tácita da declaração e liquidação das estimativas em DCTF, que altera o prazo para revisão desta liquidação.

Ou seja, antes da homologação tácita da liquidação das estimativas do ano-calendário 2002, a Contribuinte conferiu ao Fisco um outro prazo para conferência destas antecipações. Assim, ainda que já transcorrido o prazo para lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, a autoridade fiscal está legitimada a glosar a estimativa correspondente na composição do saldo negativo enquanto não transcorrido o prazo de homologação tácita previsto no art. 74, §5º, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003.

Por todo o exposto, novamente reiterando os termos da declaração de voto apresentada no acórdão embargado, o presente voto é, nesta segunda omissão, por ACOLHER os embargos SEM efeitos infringentes, mantendo a negativa de provimento ao recurso especial.

Os Conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca e Andréa Duek Simantob acompanharam este voto vencedor por suas conclusões, por não concordarem com as referências ao Parecer COSIT nº 02/2018.

Como mencionado, a declaração de voto lá apresentada, e a seguir transcrita, melhor expõe os fundamentos para não se admitir *a equiparação do regime jurídico definido para as estimativas liquidadas mediante DCOMP com caráter de confissão de dívida às estimativas liquidadas por compensação sem DCOMP e sem nem mesmo pedido de compensação, porque vinculada a direito creditório de mesma espécie, informada apenas em DCTF*:

Esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões na primeira omissão, acolhendo os embargos sem efeitos infringentes.

A primeira omissão foi assim referida pela Contribuinte:

Primeiramente, quedou-se omissa o v. acórdão embargado quanto ao fato de que, diferentemente da hipótese aventada como fundamento do voto vencedor, no caso concreto o reconhecimento parcial do crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-base de 2002 não decorreu de compensação de prejuízos fiscais e bases negativas de CSL de períodos anteriores, mas da desconsideração dos valores das estimativas de janeiro a março de 2002 que foram compensadas em DCTF (fls. 165/167) com o saldo negativo apurado em 2001

Desse modo, nos presentes autos não poderiam ser desconsideradas aquelas estimativas na composição do saldo negativo, pois em caso de discordância das compensações realizadas em DCTF era imprescindível que a d. Autoridade Administrativa realizasse o competente lançamento de ofício, conforme pacífica jurisprudência deste E. CARF.[...] (destaques do original)

O I. Relator entendeu aplicável ao caso a Súmula CARF nº 52, concluindo que se o débito está confessado em DCTF é desnecessário seu lançamento.

Esta Conselheira não concorda com este argumento porque a discussão presente se refere a débitos de estimativas de IRPJ e CSLL que integraram os saldos negativos do ano-calendário 2002 destinados a compensações informadas em DCOMP a partir de 07/05/2003. E os débitos de estimativas informados em DCTF no ano-calendário 2002, e assim dissociados de compensação mediante DCOMP, inexistente à época, não se submetem ao disposto na referida Súmula, que cogita de *débitos exigíveis a partir da*

DCTF, o que não se verifica em face de débitos de estimativas, cujo não recolhimento enseja a aplicação de multa de ofício isolada, e não cobrança.

Em verdade, o que se contrapõe indiretamente à pretensão da Contribuinte seria outro entendimento sumulado por este CARF:

Súmula CARF nº 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas

Esclareça-se que este enunciado foi editado a partir de precedentes exarados em face de lançamentos de ofício de estimativas, em sua maior parte informadas em DCTF, e exigidas porque não confirmada, em auditoria eletrônica, a liquidação indicada pelos sujeitos passivos. Isto em DCTF apresentadas a partir de 1997, em relação às quais o entendimento prevalente, até a edição do art. 18 da Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003⁷, era no sentido de que a não confirmação da liquidação dos débitos informada em DCTF resultaria em lançamento de ofício, na forma do art. 90 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001⁸. A jurisprudência administrativa, de fato, se consolidou no sentido de que era desnecessário o lançamento de débitos exigíveis a partir de DCTF, conforme Súmula CARF nº 52, mas, especificamente em relação aos lançamentos de débitos de estimativa, independentemente de estar ou não informado em DCTF, a uniformização jurisprudencial foi no sentido de que o lançamento nunca era possível, na forma da Súmula CARF nº 82, e isto em razão da determinação legal de aplicação de multa isolada na hipótese de falta de recolhimento de estimativas.

É por esta razão que se diverge do voto vencido assim expresso pelo Conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca, integrado ao Acórdão nº 1302-003.911, no julgamento do recurso voluntário interposto nestes autos:

É inegável que às compensações realizadas pelo contribuinte nos moldes da citada IN 21 não se aplicam as regras previstas pelo art. 74 e §§, introduzidos pelas Leis 10.637/02 e 10.833/03 (resultantes da conversão das MPs alhures mencionadas). Nada obstante, uma vez que realizadas na própria DCTF, os efeitos daí advindos são, efetivamente senão os mesmos, ao menos muito próximos àqueles observados quanto às atuais DCOMPs ou Declarações de Compensação... isto porque o débito e o crédito são, a um só tempo, informados num mesmo documento que, como é sabido, e tal como apontado pelo Parecer PGFN 1.499, invocado linhas acima, efetivamente constitui a obrigação tributária.

De fato, de acordo com o art. 5º, § 1º, do Decreto-lei 2.124/84, *“o documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito”*. É este preceito, vejam bem, que atribui à DCTF o caráter constitutivo da obrigação e justifica, assim, a desnecessidade de lançamento tributário para a cobrança dos tributos cujo quantum debeatut tenha, ali, sido informado.

A DCTF, como assentado, se devidamente transmitida e preenchida, constitui definitivamente a obrigação tributária, autorizando, na forma do § 1º, do art. 7º, da Instrução Normativa de nº 126, de 30 de outubro de 1998 (vigente a época dos fatos aqui examinados), inclusive, a imediata inscrição dos débitos informados, em Dívida Ativa da União:

⁷ Art. 18. O lançamento de ofício de que trata o art. 90 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, limitar-se-á à imposição de multa isolada sobre as diferenças apuradas decorrentes de compensação indevida e aplicar-se-á unicamente nas hipóteses de o crédito ou o débito não ser passível de compensação por expressa disposição legal, de o crédito ser de natureza não tributária, ou em que ficar caracterizada a prática das infrações previstas nos arts. 71 a 73 da Lei no 4.502, de 30 de novembro de 1964.

⁸ Art. 90. Serão objeto de lançamento de ofício as diferenças apuradas, em declaração prestada pelo sujeito passivo, decorrentes de pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, indevidos ou não comprovados, relativamente aos tributos e às contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após a entrega da DCTF.

Em outras palavras, o que se observa quanto as compensações realizadas via DCTF, e, portanto, previamente aos procedimentos criados pelas Lei 10.637 e 10.883, resultavam, ao fim e ao cabo, na confissão do débito cuja extinção se pretendia, débito este que, conforme se extrai do dispositivo acima reproduzido, **já poderia ser objeto de inscrição em dívida ativa e, ato contínuo, de cobrança executiva.** (*destaques do original*)

Irrelevante, assim, se as estimativas estão informadas ou não em DCTF. Constatado o seu não-recolhimento, não há lançamento de ofício, e nem mesmo cobrança administrativa, porque a consequência para a inobservância daquela obrigação acessória é a aplicação isolada de penalidade, ou seja, sem a exigência do principal correspondente, na forma da Lei nº 9.430/96, tanto em sua redação original, como na redação atualmente vigente, estabelecida pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§ 1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

...

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal: (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (*negrejou-se*)

É incompatível com as normas legais e com a jurisprudência consolidada defender que a não confirmação das estimativas que compõem o saldo negativo deveria demandar lançamento ou cobrança, porque informadas em DCTF. Impróprio, assim, também cogitar que a mera informação da estimativa em DCTF permite o seu reconhecimento no saldo negativo correspondente, porque, diversamente da estimativa confessada por

outros meios, como é o caso da DCOMP com caráter de confissão de dívida, a estimativa apenas informada em DCTF não é passível de cobrança, quanto menos de lançamento de ofício. Daí, também, a discordância com o voto vencido do Conselheiro Gustavo Guimarães Fonseca no Acórdão nº 1302-003.911, que assim prosseguiu:

Neste passo, *venia concessa*, erra o contribuinte a afirmar que as compensações por ele realizadas, objetivando a quitação de estimativas mensais, só poderiam ser revistas mediante lançamento; o lançamento, aqui, é dispiciendo, porque o respectivo débito já encontra constituído. E, assim o sendo, o caso se amolda, perfeitamente, ao entendimento fincado no Parecer PGFN/CAT de nº 18/2014 e, principalmente, no PN COSIT de nº 02/18, segundo o qual:

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.**

A confissão da dívida (e, portanto, a sua prévia constituição), e a sua convalidação em saldo de imposto a recolher (no caso das estimativas) são os pressupostos lógico-jurídicos da posição atualmente assumida pela Receita Federal por meio do PN acima tratado. E tais pressupostos se vem presentes mesmo na hipótese tratada nos autos, cuja compensação, insista-se, se dera sem processo, mas, diretamente em DCTF transmitida ao Fisco. Apenas para reforçar o que aqui se está sustentado, atente-se para a ementa do Acórdão de nº 1401-001.325, proferido pela 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara deste CARF, publicado no DJE de 05/03/2015:

[...] (*destaques do original*)

Destaque-se que esta discordância não se dá pelos mesmos fundamentos adotados no voto vencedor do referido acórdão, de lavra da ex-Conselheira Maria Lúcia Miceli:

Pois bem. De acordo com o voto do i. relator, o reconhecimento da parcela do crédito relativo às estimativas compensadas sob a égide da IN SRF nº 21/97 se fundamenta no entendimento de que todos os valores informados em DCTF já estariam devidamente constituídos, e, por conseguinte, prescindindo da atividade do lançamento. Segue seu raciocínio no sentido de que, como a cobrança administrativa é certa, bem como o envio à inscrição em Dívida Ativa da União, aplica-se o mesmo entendimento do Parecer Normativo Cosit nº 02/2018, de forma que estes valores devem compor o crédito do saldo negativo do IRPJ.

Ouso discordar desta conclusão, iniciando pela transcrição do artigo 5º do Decreto-lei 2.124/84:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§ 1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito.

§ 2º Não pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva, observado o disposto no § 2º do artigo 7º do Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 3º Sem prejuízo das penalidades aplicáveis pela inobservância da obrigação principal, o não cumprimento da obrigação acessória na forma da legislação sujeitará o infrator à multa de que tratam os §§ 2º, 3º e 4º do artigo 11 do Decreto-lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, com a redação que lhe foi dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

O caput do artigo 5º confere ao Ministro da Fazenda a competência para instituição das obrigações acessórias, competência esta que foi delegada ao Secretário da Receita Federal, por meio da Portaria MF nº 118/84.

Assim, no uso de sua competência, o então Secretário da Receita Federal instituiu, por meio da IN SRF nº 129/86, a DCTF – Declaração de Contribuições e Tributos Federais. E, a partir de então, o tratamento das informações prestadas na DCTF vem sendo disciplinado por instruções normativas. Relativo aos anos-calendário no presente caso, 2000 e 2001, a IN SRF nº 126, de 30 de outubro de 1998, com a redação dada pela IN SRF nº 16, de 14 de fevereiro de 2000, assim determinava em seu artigo 7º:

Art. 7º Todos os valores informados na DCTF serão objeto de procedimento de auditoria interna.

§ 1º Os saldos a pagar relativos a cada imposto ou contribuição, informados na DCTF, serão enviados para inscrição em Dívida Ativa da União, imediatamente após a entrega da DCTF.

§ 2º Na hipótese de indeferimento de pedido de compensação, efetuado segundo o disposto nos arts. 12 e 15 da Instrução Normativa SRF Nos 21, de 10 de março de 1997, alterada pela Instrução Normativa SRF No 73, de 15 de setembro de 1997, os débitos decorrentes da compensação indevida na DCTF serão comunicados à Procuradoria da Fazenda Nacional para fins de inscrição como Dívida Ativa da União, trinta dias após a ciência da decisão definitiva na esfera administrativa que manteve o indeferimento. (grifei)

§ 3º Os saldos a pagar relativos ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido das pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real, apurado anualmente, serão, também, objeto de auditoria interna, abrangendo as informações prestadas na DCTF e na Declaração Integrada de Informações da Pessoa Jurídica - DIPJ, antes do envio para inscrição em Dívida Ativa da União.

§ 4º Os débitos apurados nos procedimentos de auditoria interna serão exigidos de ofício, com o acréscimo de juros moratórios e de multa, moratória ou de ofício, conforme o caso, efetuado com observância do disposto nas Instruções Normativas SRF No 094, de 24 de dezembro de 1997, e No 077, de 24 de julho de 1998."

Vejam que o § 2º trata especificamente das compensações informadas na DCTF, deixando claro que prescinde de lançamento já que, no caso de indeferimento do pedido, os valores seriam inscritos em Dívida Ativa da União. Entretanto, este procedimento se aplica quando a compensação ocorre entre tributos ou contribuições de diferentes espécies (artigo 12) ou quando a compensação é com

débitos de terceiros (artigo 15). No caso de compensação entre tributos de mesma espécie, como é o caso da recorrente, caberia o lançamento de ofício, nos termos do § 4º da dita norma.

Logo, divirjo do entendimento do relator de que as compensações realizadas via DCTF, sem processo administrativo, seriam objeto de cobrança prescindindo de lançamento. De fato, tendo por base a norma tributária, assiste razão à recorrente quando afirma que as compensações por ela realizadas, objetivando quitar as estimativas mensais, só poderiam ser revistas mediante lançamento.

Entretanto, a impossibilidade de se cobrar estas estimativas, pelo decurso do prazo de 5 (cinco) anos – decadência para o lançamento, não significa aceitar a compensação nos termos efetuados, bem como o cômputo destes valores na formação do saldo negativo. E deixo de me pronunciar acerca desta questão, já que esta matéria foi brilhantemente analisada pelo relator, quando afastou a preliminar de decadência para análise do crédito em comento.

Ainda que se possa interpretar que referidos dispositivos normativos impunham o lançamento de ofício de débitos cuja compensação com direito creditório de mesma espécie não restou confirmado – interpretação não esposada por esta Conselheira, mas irrelevante para a solução do presente caso – , deve-se atentar que o **débito compensado**, no presente caso, é de **estimativa**, e a Súmula CARF nº 82 consolidou o entendimento de que estimativas não recolhidas não são passíveis de lançamento de ofício, justamente porque a legislação prevê, nesta hipótese infracional, qualquer que seja o motivo do não recolhimento, apenas a exigência de **multa de ofício isolada**.

Mas resta responder à embargante: as estimativas que compõem o saldo negativo do ano-calendário 2002 poderiam ser questionadas de alguma outra forma, depois de ultrapassado o prazo decadencial para lançamento da multa de ofício isolada, mas não o prazo de homologação tácita das DCOMP que se valeram daquele direito creditório? Recorde-se que esta última premissa está definitivamente estabelecida no acórdão embargado, que validou a homologação parcial cientificada à Contribuinte em 10/09/2009, porque houve retificação em 17/09/2007 do direito creditório utilizado nas DCOMP apresentadas a partir de 08/08/2003.

Como já dito, o lançamento destas estimativas, informadas em DCTF como liquidadas com saldo negativo apurado no ano-calendário 2001, não era possível, assim como não era possível a cobrança dessas estimativas caso não confirmada a sua forma de liquidação. Então, a questão é saber se, ultrapassado o prazo decadencial para eventual lançamento da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, pode o Fisco questionar a liquidação dessas antecipações que formaram o saldo negativo do ano-calendário 2002.

Esta resposta, porém, já havia sido expressa na declaração de voto apresentada por esta Conselheira no acórdão embargado, nos seguintes termos:

No mérito, esta Conselheira acompanhou o I. Relator em suas conclusões na primeira matéria, negando provimento quanto à arguição de decadência do direito de o Fisco, em 2009, demandar prova da existência dos saldos negativos que, apurados em 2000 e 2001, prestaram-se à liquidação das estimativas integrantes do crédito utilizado na DCOMP apresentada em 08/08/2003 e que, como se verá adiante, teve o prazo de homologação tácita ampliado em razão de retificação promovida na DCOMP.

Isto porque, em circunstâncias semelhantes, esta Conselheira redigiu o seguinte voto vencedor no Acórdão nº 9101-004.516⁹:

⁹ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício) e divergiram as conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

A I. Relatora restou vencida em seu entendimento favorável ao provimento do recurso especial, pautado na impossibilidade de o Fisco questionar a liquidação por compensação das estimativas integradas aos saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2002, destinados a compensações declaradas a partir de 07/05/2003 e objeto de não-homologação em despacho científico à Contribuinte em 10/04/2008, complementado em 17/04/2009 em relação a outras Declarações de Compensação – DCOMP vinculadas ao mesmo crédito.

Como bem relatado, estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2002, vencidas antes de 30/10/2002, foram glosadas na apuração dos saldos negativos porque a Contribuinte não comprovou os direitos creditórios utilizados para liquidá-las por meio de compensação. Tais compensações, de fato, se promovidas com direitos creditórios de mesma espécie, não exigiriam a apresentação de pedido ou declaração de compensação, conforme autorizava o art. 66 da Lei nº 8.383/91, até ser derogado pela alteração promovida no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002. E, para questioná-las, deveria o Fisco observar, em regra, o prazo decadencial para revisão dos registros escriturais do sujeito passivo, na forma do art. 150, §4º, ou do art. 173, I, ambos do CTN.

Contudo, os débitos assim liquidados representam antecipações que compõem o saldo negativo utilizado em compensação a partir de 07/05/2003, mediante apresentação de DCOMP. E, na forma do art. 74, §5º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.833/2003, *o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.*

Significa dizer que, ao apresentar DCOMP destinando direito creditório à extinção de outros débitos, o sujeito passivo submete-se ao regramento vigente que confere ao Fisco o prazo de 5 (cinco) anos, a partir da data de entrega da DCOMP, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do crédito utilizado, o que implica a possibilidade de a autoridade fiscal questionar, nesse prazo, os elementos de sua apuração, em especial as antecipações promovidas no ano-calendário, na hipótese de o direito creditório se referir a saldo negativo de IRPJ ou CSLL. Dessa forma, se questionado antes do decurso do prazo de homologação tácita previsto no referido art. 74, §5º, o sujeito passivo deve, necessariamente, provar como liquidou as antecipações que, confrontadas com o tributo devido no ano-calendário, formam o saldo negativo utilizado em compensação mediante DCOMP.

Frise-se que a alegada homologação tácita das compensações escriturais das estimativas ainda não havia se verificado à época em que o sujeito passivo iniciou a apresentação das DCOMP, em 07/05/2003. Logo, ao pretender se valer da nova modalidade de compensação criada com a Medida Provisória nº 66, de 2002, o sujeito passivo submete-se ao prazo que passou a ser nela estabelecido para conferência do direito creditório utilizado.

Ademais, é pacífico o entendimento de que o Fisco pode questionar as antecipações que compõem o saldo negativo, como é o caso, também, das retenções sofridas no período, passíveis de glosa se o sujeito passivo não provar, quando questionado antes do prazo de homologação tácita da DCOMP, não só que arcou com as retenções, como também que ofereceu os rendimentos correspondentes à tributação. Neste sentido é a Súmula CARF nº 80:

Súmula CARF nº 80

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Acórdãos Precedentes:

Acórdão n.º 1202-00.459, de 25/01/2011 Acórdão n.º 1103-00.268, de 03/08/2010 Acórdão n.º 1802-00.495, de 05/07/2010 Acórdão n.º 1103-00.194, de 18/05/2010 Acórdão n.º 105-17.403, de 04/02/2009 Acórdão n.º 101-96.819, de 28/06/2008

Assim, se o sujeito passivo não prova as antecipações, correta a glosa, nos saldos negativos utilizados, das estimativas liquidadas por meio de compensação escritural, subsistindo a não-homologação das compensações acerca das quais a autoridade julgadora de 1ª instância afastou a ocorrência de homologação tácita, e que não foram alcançadas pelo direito creditório reconhecido naquela decisão.

Por tais razões, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Da mesma forma, aqui, quando a Contribuinte apresentou a DCOMP em 08/08/2003, não haviam sido homologadas tacitamente as compensações escriturais promovidas para liquidação das estimativas que formavam o crédito compensado, pertinente ao ano-calendário 2002. Assim, cumpria-lhe manter, pelo prazo de homologação tácita dessa DCOMP, as provas dos elementos formadores do crédito destinado à compensação. Ausente esta demonstração, válida é a glosa promovida pelo Fisco.

Estas as razões para também concluir que deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assim, independentemente de não mais ser possível o lançamento de multa isolada porque infirmada a liquidação das estimativas informada em DCTF, o questionamento aqui dirigido à Contribuinte se destinou a confirmar antecipações que formam o direito creditório utilizado em DCOMP ainda não alcançada pela homologação tácita. A possibilidade de questionar a compensação antes da homologação tácita da DCOMP necessariamente deve ter como objeto mínimo a prova da liquidação do débito em valor superior ao devido. Ainda que divergências existam quanto à possibilidade de se questionar o valor do débito, afirmar que o sujeito passivo está dispensado de provar as antecipações que compõem o saldo negativo destinado à compensação antes de transcorrido o prazo de homologação tácita da compensação declarada significa negar vigência ao dispositivo legal que confere este prazo ao Fisco, já que nada mais restará a ser verificado.

Registre-se, por fim, que validar estas estimativas no saldo negativo apenas porque informadas como compensadas com crédito de mesma espécie em DCTF, por equiparação ao que se admitiu em face de compensações informadas em DCOMP, desconsidera o fato de que as estimativas apenas informadas em DCTF nunca foram passíveis de cobrança ou de lançamento, mas sim de multa de ofício **isolada**, que por **deixar de veicular exigência do principal** tinha por consequência, necessariamente, **a glosa da estimativa na formação do saldo negativo correspondente**. Ou seja, ainda que a conferência da liquidação se fizesse no prazo decadencial de lançamento da multa de ofício isolada, a não confirmação da compensação com créditos de mesma espécie vinculada ao débito de estimativa em DCTF sempre resultaria na sua glosa na composição do saldo negativo.

Este cenário é substancialmente distinto da liquidação de estimativas por compensação mediante DCOMP com caráter de confissão de dívida, porque por meio desta declaração o sujeito passivo constitui e extingue o débito compensado, e a resolução desta extinção pelo ato de não-homologação presta-se como ato administrativo que restabelece débito com possibilidade de cobrança, na forma do art. 74, §§ 6º e 7º da Lei

nº 9.430/96, com a redação dada pela Medida Provisória nº 135/2003, convertida na Lei nº 10.833/2003. Daí a interpretação prevalente de que a não-homologação desta compensação permite a cobrança do débito de estimativa e legitima o seu reconhecimento no saldo negativo correspondente.

Dessa forma, considerando que: 1) as estimativas informadas em DCTF como liquidadas por compensação sem apresentação de DCOMP com natureza de confissão de dívida não se sujeitam a cobrança e nem mesmo a lançamento de ofício; 2) mesmo se fossem questionadas no prazo decadencial para lançamento da multa de ofício isolada, as estimativas liquidadas por compensação com indébito de mesma espécie informada em DCTF ainda assim deveriam ser glosadas na composição do saldo negativo correspondente; 3) as estimativas liquidadas por compensação informada em DCTF estão sujeitas a regime jurídico substancialmente distinto das estimativas confessadas em outros instrumentos, especialmente em DCOMP com caráter de confissão de dívida, que permite sua cobrança em caso de não-homologação; e 4) as antecipações que compõem o saldo negativo destinado a compensação mediante DCOMP podem ser questionadas enquanto não transcorrido o prazo de homologação tácita da DCOMP, sob pena de não restar objeto para a atuação fiscal no prazo de revisão previsto em lei; o presente voto é no sentido de validar o procedimento fiscal que glosou as estimativas que compunham os saldos negativos do ano-calendário 2002, cuja liquidação não foi confirmada pela Contribuinte, e assim ACOLHER os embargos da Contribuinte SEM efeitos infringentes, mantendo a negativa de provimento a seu recurso especial. *(destaques do original)*

Nestes termos, correta a conclusão do Colegiado *a quo* de manter a glosa da estimativa de janeiro/2002, compensada sem apresentação de DCOMP, porque não confirmado o direito creditório utilizado para sua liquidação. Estimativas informadas em DCTF, cuja liquidação não é confirmada, não se sujeitam a lançamento ou cobrança, inexistindo, portanto, a premissa do entendimento consolidado na Súmula CARF nº 177 em face de estimativas compensadas e confessadas mediante DCOMP.

Oportuno observar que, com respeito à cobrança da estimativa de janeiro/2002, a Contribuinte se limita a assim consignar em seu recurso especial:

No presente caso, a estimativa de janeiro de 2002 foi compensada, via DCTF, com Saldo Negativo de IRPJ de 2001, saldo este tratado no processo administrativo nº 11962.000287/2002-96, que ao não homologar compensações, decidiu pela inexistência de saldo negativo de IRPJ no ano-calendário 2001. Tal compensação é incontroversa, tendo constado no próprio acórdão recorrido.

Atualmente, a cobrança do referido processo administrativo nº 11962.000287/2002-96 está sendo feita por meio da execução fiscal nº 0015632-47.2016.4.02.5001, garantida por Apólice de Seguro Garantia nº 036920189907750252661000.

Em que pese o resultado do processo administrativo nº 11962.000287/2002-96, a estimativa de janeiro de 2002, compensada com Saldo Negativo de IRPJ de 2001, não poderia ter sido desconsiderada da composição do Saldo Negativo de 2002, nos exatos termos do determinado pela Súmula CARF nº 177.

E, na sentença proferida no citado processo judicial, que em verdade se refere aos embargos à execução fiscal de nº 0125464-49.2015.4.02.5001, sequer está indicada a estimativa de janeiro/2002 dentre os débitos compensados. Veja-se:

SENTENÇA

Trata-se de embargos à execução ajuizados por Viação Águia Branca S.A. em face da União, objetivando a extinção da execução fiscal nº 0125464-49.2015.4.02.5001. Requer tutela de urgência para que seja atribuído efeito suspensivo a estes embargos, sustentando que o débito se encontra garantido por seguro garantia e poderá haver perigo de dano ou risco ao resultado útil do processo, pois a realização da garantia importará

no saque do numerário junto à seguradora, bem como requer a realização de perícia contábil.

A embargante alega, em resumo, que: a) apresentou pedido de restituição cumulado com pedidos de compensação referentes à PER/DCOMP 21375.59356.220904.1.7.04-6030 e à PER/DCOMP nº 42810.05535.220904.1.7.04-9562 para aproveitamento do saldo negativo de IRPJ do ano calendário de 2001 e quitação de IRPJ vencido em 28.02.2003, COFINS vencida em 14/06/2002, 15/07/2002, 15/08/2002, 14/02/2003, 14/03/2003, 15/04/2003, 15/05/2003 e 15/06/2003, 15/07/2003, e PIS vencido em 14/06/2002, 14/07/2002, 14/08/2002 e 14/02/2003;

[...]

Indefiro o pedido de atribuição de efeito suspensivo à execução fiscal.

Homologação da compensação

A parte autora pretende obter declaração do direito à homologação da declaração de supostos créditos de aproveitamento de saldo negativo IRPJ de 2001 para quitar seus débitos de IRPJ vencidos em 28.02.2003; COFINS, vencidos em 14/06/2002, 15/07/2002, 15/08/2002, 14/02/2003, 14/03/2003, 15/04/2003, 15/05/2003 e 15/06/2003, 15/07/2003; e PIS, vencidos em 14/06/2002, 14/07/2002, 14/08/2002 e 14/02/2003.

A administração não homologou o pedido de compensação, sob o fundamento de que não houve o recolhimento por estimativa para alguns períodos de 2001. Dentre os fundamentos que impediram o reconhecimento do pleito autoral, a administração alegou que no ano de 1997 a empresa optou pela apuração do imposto de renda pelo lucro presumido.

[...]

Como registrado acima, o tema versa, inevitavelmente, sobre condição da ação, matéria de ordem pública, uma vez que, eventualmente reconhecida a inadequação da via eleita, o processo deve ser extinto sem julgamento de mérito, permitindo-se a renovação da demanda via ação anulatória.

Ante o exposto, extingo o processo sem resolução de mérito, na forma do art. 485, IV do CPC.

Sem custas.

Sem condenação em verba honorária, uma vez que a execução fiscal já prevê o encargo legal de 20%.

Sentença não sujeita ao reexame necessário.

Traslade-se cópia desta decisão para os autos da execução fiscal nº 0125464-49.2015.4.02.5001.

Transitada em julgado, dê-se baixa e arquivem-se estes autos.

De toda a sorte, independentemente de não ter sido procedida a cobrança da estimativa de janeiro/2002, ou de a Contribuinte ter questionado esta cobrança, impõe-se negar a aplicação do racional da Súmula CARF nº 177 pelas razões antes expressas, e, assim, NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA – Redatora designada.

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Trata-se, nestes autos, de compensação de indébitos de IRPJ apurados no ano-calendário 2002. A Contribuinte pleiteou restituição do pagamento promovido em 31/03/2003, destinou este crédito a compensações e também declarou compensações do saldo negativo apurado no ano-calendário 2002. O direito creditório, analisado conjuntamente como saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, foi reconhecido parcialmente, restando improvable parte das retenções na fonte e a estimativa de IRPJ de janeiro/2002, compensada com saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2001 e que não restou comprovado.

Desde a manifestação de inconformidade, além de alegar falta de clareza do despacho decisório, a Contribuinte assevera que a não-homologação da estimativa de janeiro/2002 não seria definitiva. O Colegiado *a quo* manteve a glosa da estimativa de janeiro/2002 por confirmar que o direito creditório do ano-calendário 2001 subsistiu não reconhecido mesmo depois da apreciação de recurso voluntário, no Acórdão nº 1801-002.317, de 05/03/2015, e assim, à unanimidade, negou provimento ao recurso voluntário.

O recurso especial da Contribuinte teve seguimento apenas em face da primeira matéria arguida, na qual: i) invoca-se a Súmula CARF nº 177; ii) comunica-se a cobrança executiva do processo administrativo nº 11962.000287/2002-96 – no qual foi discutida a compensação do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001 -, iii) afirma-se a confissão da estimativa de IRPJ em janeiro/2002 por meio de DCTF, já que inexistente DCOMP à época; e iv) indica-se o paradigma nº 1401-004.913, no qual também foi glosada estimativa de IRPJ devida em fevereiro/2002 e compensada com saldo negativo de IRPJ de 2001.

O exame de admissibilidade concordou com a caracterização da divergência apenas em face deste primeiro paradigma, observando que:

Em relação ao paradigma, tudo indica que essa estimativa de fevereiro/2002 também tenha sido compensada em DCTF (e não mediante apresentação de DCOMP), igualmente ao que ocorreu em relação à estimativa de janeiro/2002 no caso do acórdão recorrido.

Não deixo de observar que o referido paradigma, ao mencionar a jurisprudência administrativa e o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, faz menção a estimativas que tenham sido objeto de “DCOMP não homologada” (o que abarcaria estimativas cujas compensações tenham ocorrido a partir de outubro de 2002, momento a partir do qual foi instituído o instrumento da Declaração de Compensação).

Mesmo assim, o paradigma entendeu que a estimativa de fevereiro de 2002, que foi objeto de compensação com o saldo negativo de IRPJ de 2001 (compensação realizada em DCTF, e não deferida pelo Fisco), poderia compor o saldo negativo de IRPJ de 2002.

Assim, nessa análise preliminar para fins de admissibilidade do recurso, a conclusão é que o entendimento do acórdão recorrido diverge daquele manifestado pelo primeiro paradigma, eis que o recorrido, diante de situação muito semelhante, entendeu que não seria possível o aproveitamento da estimativa cuja compensação não foi confirmada/deferida pelo Fisco, restando, portanto, caracterizada a divergência jurisprudencial.

Assim, a pretensão da Contribuinte, aqui, é ver aplicado o racional da Súmula CARF nº 177, editada depois de proferido o acórdão recorrido, porque a estimativa compensada e glosada na apuração do saldo negativo fora confessada em DCTF, pois inexistia DCOMP à

época. O paradigma n.º 1401-004.913, embora não labore expressamente neste sentido, porque também editado antes da Súmula CARF n.º 177, invoca o entendimento daquele Colegiado, contrário à glosa de estimativas compensadas mediante DCOMP, e não homologadas, para aplicá-lo em hipótese fática semelhante à presente, inclusive demonstrando a compensação mediante extratos da DCTF, sem qualquer evidência de apresentação de DCOMP para liquidação da estimativa de IRPJ de fevereiro/2002, lá em debate.

Ressalve-se, porém, que o Colegiado *a quo* não se manifestou acerca da possibilidade, ou não, de validação da estimativa de janeiro/2002 em razão da possibilidade de sua cobrança por não homologação de sua compensação. O voto condutor do acórdão recorrido apenas confirma o não reconhecimento do direito creditório destinado a esta compensação, e assim mantém a glosa da estimativa no saldo negativo do ano-calendário 2002. Contudo, além de a Contribuinte indicar a existência de cobrança da estimativa em recurso especial, o questionamento neste sentido foi deduzido em recurso voluntário e, inclusive, está transcrito no voto condutor do acórdão recorrido:

Mister considerar que apesar da constatação da compensação ocorrida na competência 01/2002 no valor de R\$ 954.077,75 conforme DCTF, não considerou tal valor como crédito em razão do referido crédito compensado estar em discussão no processo administrativo n.º 11962.000287/2002-96. Nesta DCOMP, teria o parecer SEORT n.º 355/2006 julgado pela improcedência do mesmo. Ressalta-se, no entanto, que tal parecer vem sendo questionado no referido processo, sem decisão definitiva até o presente momento.

[...]

Destarte, não obstante o entendimento da recorrente de que a compensação do crédito deveria limitar-se somente às DCOMP's relacionadas ao processo em questão e não alcançar o processo n.º 11962.000287/2002-96 (em que já há discussão própria), será demonstrado que o decisão atacado na forma que se apresenta resulta em dupla declaração de improcedência de um mesmo crédito, resultando assim em dupla cobrança do recorrente.

Infere-se, daí, o prequestionamento da matéria, no sentido de ser irrelevante para o Colegiado *a quo* a possibilidade de cobrança da estimativa de janeiro/2002, aqui glosada. E, como o outro Colegiado do CARF considerou a informação do débito de estimativa em DCTF suficiente para aplicação do entendimento que, posteriormente, veio a ser consolidado na Súmula CARF n.º 177, resta caracterizado o dissídio jurisprudencial.

Estas as razões para esta Conselheira concordar com a conclusão do I. Relator, no sentido de que o recurso especial da Contribuinte seja CONHECIDO na matéria que teve seguimento.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA