



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

Processo n° 16682.900378/2016-99
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.243 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de novembro de 2018
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente RAIZEN COMBUSTIVEIS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2009

ESTIMATIVAS COMPENSADAS. CONSIDERAÇÃO NA
COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO.

As estimativas objeto de declaração de compensação integram o saldo negativo da contribuição social sobre o lucro líquido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar a proposta da relatora de sobrestamento do julgamento, e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Maria Lúcia Miceli (relatora) e Luiz Tadeu Matosinho Machado. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Lucia Miceli - Relatora.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo,

Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata de recurso voluntário apresentado em face ao Acórdão nº 06-56.669, da 2ª Turma da DRJ/CTA, que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade da recorrente, na sessão de 19 de janeiro de 2017, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2009

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

Não se aceita a quitação de estimativa de IRPJ ou CSLL compensada e não homologada em outro processo administrativo, descabendo alegar duplicidade de cobrança, já que, uma vez que o crédito relativo ao valor do saldo negativo apurado que leve em consideração aquela dedução deixa de ser líquido e certo, o que contraria a condição imposta no art. 170 do CTN.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. ESTIMATIVAS COMPENSADAS E NÃO-HOMOLOGADAS. DESCABIMENTO DO PEDIDO DE SOBRESTAMENTO.

Por falta de previsão legal, não cabe pedir sobrestamento do processo até julgamento de litígio em que se discute a não-homologação de estimativas, devendo prevalecer a situação atual daquele processo.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. ESTIMATIVAS COMPENSADAS E NÃO-HOMOLOGADAS. EXISTÊNCIA DE EXECUÇÃO FISCAL DOS DÉBITOS DAS ESTIMATIVAS.

Aceita-se a quitação de estimativa de IRPJ ou CSLL compensada e não homologada em outro processo administrativo, quando há execução fiscal em curso cobrando os débitos daquela estimativa.

A recorrente apresentou Declaração de Compensação na qual pretende utilizar crédito decorrente de saldo negativo de CSLL do período de 01/07/2009 a 31/12/2009, no valor de R\$ 16.367.972,55.

Após análise, a DEMAC/RJ reconheceu parcialmente o direito creditório, no valor de R\$ 92.513,57. De acordo com decisão, parte das parcelas que compõem o crédito não foram confirmadas, conforme quadro a seguir:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

| PARC.CREDITO | IR EXTERIOR | RETENÇÃO ES FONTE | PAGAMENTOS | ESTIM.COMP.SNPA | ESTIM.PARCELADAS | DEM.COMPENSAÇÃO ES | SOMA PARC.CRED. |
|--------------|-------------|-------------------|------------|-----------------|------------------|--------------------|-----------------|
| PER/DCOMP | 0,00 | 92.513,57 | 0,00 | 11.890.942,61 | 0,00 | 4.384.516,37 | 16.367.972,55 |
| CONFIRMADAS | 0,00 | 92.513,57 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 92.513,57 |

De acordo com a DIPJ/2010, foi apurada base de cálculo negativa de CSLL, motivo pelo qual a parcela confirmada das retenções na fonte foi reconhecido como saldo negativo de CSLL pela DEMAC/RJ, no valor de R\$ 92.513,57.

As parcelas que não foram confirmadas são relativas às estimativas cujas compensações não foram confirmadas, pelos seguintes motivos:

| Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP | | | | | |
|---|--------------------------------|--|------------------|----------------------|---------------------------------|
| Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas | | | | | |
| Período de apuração da estimativa compensada | Nº do Processo/Nº da DCOMP | Valor da Estimativa compensada PER/DCOMP | Valor confirmado | Valor não confirmado | Justificativa |
| DEZ/2009 | 26420.50446.300610.1.7.02-4917 | 3.173.217,44 | 0,00 | 3.173.217,44 | DCOMP considerada não declarada |
| DEZ/2009 | 34759.61678.300610.1.7.03-2194 | 8.717.725,17 | 0,00 | 8.717.725,17 | DCOMP considerada não declarada |
| Total | | 11.890.942,61 | 0,00 | 11.890.942,61 | |

| Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas | | | | | |
|---|--------------------------------|--|------------------|----------------------|---|
| Período de apuração da estimativa compensada | Nº do Processo/Nº da DCOMP | Valor da estimativa compensada PER/DCOMP | Valor confirmado | Valor não confirmado | Justificativa |
| SET/2009 | 26469.65292.031209.1.7.11-0601 | 4.384.516,37 | 0,00 | 4.384.516,37 | DCOMP informada não admitida e compensação não homologada em DCOMP diversa da informada |
| Total | | 4.384.516,37 | 0,00 | 4.384.516,37 | |

A decisão recorrida reconheceu o direito creditório relativo à estimativa do mês de dezembro/2009, no valor total de R\$ 11.890.942,61, pois as duas parcelas estariam sendo exigidas em processo de execução fiscal, forma mais coercitiva de exigência do débito, de modo que não contraria a condição da liquidez e certeza do crédito para fins de compensação. Já a estimativa do mês de setembro, no valor de R\$ 4.383.516,37, é tratada no processo administrativo nº 16682.720390/2012-98, cuja manifestação de inconformidade foi julgada improcedente. Como consequência da situação de estimativa não quitada, o crédito relativo a esse valor deixa de ser líquido e certo, o que contraria a condição imposta no artigo 170 do CTN.

A ciência da decisão ocorreu em 06/02/2017, conforme atesta o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fls. 520.

O recurso voluntário foi apresentado em 24/02/2017, fls. 523/551, com as seguintes alegações:

- quanto à estimativa do mês de setembro/2009, o entendimento da decisão recorrida é equivocado, pois foi declarado por meio de DCOMP, que detém natureza de confissão de dívida, devendo ser adimplida de todo modo pela recorrente, ainda que venha a ser definitivamente não homologada no futuro.

- fato incontroverso é que a correspondente estimativa deverá fazer parte do saldo negativo, pois:

a) a compensação extingue o crédito tributário, equivalendo a pagamento para fins de composição de saldo negativo; o deslinde da análise acerca da compensação é irrelevante, e somente poderá que questionada nos autos do processo 16682.720390/2012-98.

b) em caso de não homologação, há a possibilidade do contencioso administrativo, de modo que todos os efeitos ficam suspensos até que sobrevenha decisão final na esfera administrativa.

c) caso a compensação seja definitivamente julgada não homologada, a Fazenda exigirá o débito, de modo que será adimplido, ou a cobrança poderá ser considerada indevida pelo judiciário por considerar que a compensação deveria ter sido homologada; em qualquer das hipóteses, os débitos de estimativa objeto de compensação devem ser considerados na formação do saldo negativo;

d) por fim, o entendimento do Fisco acarreta dupla cobrança do mesmo débito, uma vez que de um lado terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa de CSLL não homologada, e, de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem.

- quando se está a tratar de saldo negativo cuja composição se dá por estimativas compensadas, a liquidez e certeza é atestada com a mera confissão de dívida da estimativa em DCOMP ou DCTF, sendo a homologação da compensação irrelevante para se atestar a higidez do direito creditório;

- os Pareceres da PGFN querem dizer é que não cabe ao fisco exigir o recolhimento da estimativa, ainda que compensada, antes do ajuste anual do IRPJ (quando resta constituído o IR do período), contudo, tendo sido concluído o ajuste, com o recolhimento do tributo devido ou apuração de saldo negativo, nada impede que a RFB ou PGFN, sendo o caso, sigam com a cobrança da estimativa, devidamente já convalidada em tributo.

- esse entendimento está em linha com a Nota Cosit nº 31/2013 e Solução de Consulta Interna COSIT nº 18, de 13 de outubro de 2006;

- a jurisprudência do CARF é uníssona a considerar que as estimativas pagas ou parceladas, ainda que tardiamente, estão aptas a compor o saldo negativo;

- a DRJ defende a tese de que as estimativas não podem ser exigidas, o que não reflete a realidade, já que as parcelas das estimativas do mês de dezembro/2009, cujas compensações foram indeferidas, estão sendo cobradas em sede de execução fiscal, fato que ensejou o reconhecimento do direito creditório.

- caso superadas as razões até expostas, é necessário o sobrestamento do julgamento do recurso voluntário até que seja proferida decisão final nos autos do processo administrativo nº 16682.720.390/2012-98, uma vez que a glosa do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2009 teve como fundamento a suposta ausência de quitação dessa estimativa por meio da compensação anteriormente formalizada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Lucia Miceli

O recurso voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele eu conheço.

Trata-se de Declaração de Compensação utilizando crédito decorrente de saldo negativo de CSLL, do ano-calendário de 2009, no valor de R\$ 16.367.972,55. Já foi reconhecido o direito creditório no valor de R\$ 11.983.456,18. A parcela do crédito cujo direito não foi reconhecido é relativa a estimativa do mês de setembro de 2009, no valor de R\$ 4.384.516,37, cuja compensação não foi homologada em sede do processo administrativo nº 16682.720390/2012-98.

Pedido de sobrestamento do julgamento

A legislação que rege o pedido de restituição é o artigo 170 do CTN que determina que o direito creditório só pode ser reconhecido quando presentes dois requisitos: a **certeza e a liquidez** do crédito pleiteado.

Nestes termos, entendo que o reconhecimento do direito creditório está condicionado à comprovação da quitação da estimativa do mês de setembro/2009, que depende, neste momento processual, da decisão definitiva na esfera administrativa quanto à homologação ou não da compensação, no âmbito do processo administrativo nº 16682.720390/2012-98.

Logo, para que a análise da presente lide não traga qualquer prejuízo tanto para a Fazenda quanto para a recorrente, voto no sentido de sobrestar o presente julgamento até que ocorra a decisão definitiva, por parte deste CARF, do processo administrativo nº 16682.720390/2012-98.

Entretanto, caso vencida nesta prejudicial, passo a análise do mérito.

Do mérito - Estimativas cuja compensação não foi homologada ou homologada parcialmente

Passo a análise da parcela referente à estimativa do mês de setembro/2009, cuja compensação não foi homologada, dando origem a uma glosa na composição do saldo negativo de R\$ 4.384.516,37.

A recorrente alega que toda estimativa compensada foi declarada por meio de DCOMP, equivalendo a pagamento para fins de composição de saldo negativo, e que o deslinde da questão acerca da compensação é irrelevante, pois esta é matéria a ser tratada no outro processo administrativo que trata da DCOMP em questão.

Entendo que não assiste razão à recorrente quando afirma que estimativa compensada equivale a pagamento, uma vez que a legislação prevê uma condição resolutória nesta modalidade de extinção de débito. O §2º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96 determina que a Declaração de Compensação extingue o crédito tributário sob condição resolutória de ulterior homologação. Ou seja, a estimativa será considerada extinta por compensação até que haja manifestação da Administração Fazendária, que pode ocorrer tacitamente. Mas, uma vez decidido que a compensação não foi homologada, a estimativa encontra-se inadimplida. Por ser uma condição resolutória, os efeitos são *ex tunc*, de modo que a estimativa é considerada

inadimplida desde a data de seu vencimento, que pode ser anterior ou coincidente com a data da apresentação da declaração de sua compensação. Nestes termos, esta estimativa, cuja compensação não foi homologada, não pode fazer parte da composição do crédito do saldo negativo da CSLL.

Quanto à alegação de que a compensação da estimativa é matéria a ser tratada em outro processo, esta também não merece prosperar. Como a própria recorrente afirmou, o objeto de análise deste processo é compensação de débitos utilizando crédito no valor de R\$ 16.367.972,55. Trata-se de um **encontro de contas entre titulares (Fazenda Pública e contribuinte) recíprocos de débitos e créditos**, simultaneamente, de modo que as respectivas obrigações extinguem-se até o limite da equivalência destes valores. Neste sentido, é obrigação da Administração apurar, corretamente, o crédito que a recorrente alega possuir, que passa obrigatoriamente, no caso de crédito de saldo negativo de IRPJ/CSLL, da verificação da quitação das estimativas. Logo, se a compensação da estimativa não foi homologada, este valor não foi quitado, e não poderá compor o crédito do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2010. Naqueles processos, que tratam das Declarações de Compensação das estimativas em comento, será analisado o encontro de contas entre o crédito ali tratado e os débitos que se pretende compensar. É lógico que existe uma prejudicialidade, já que a decisão proferida naqueles processos reflete na análise deste, mas é questão já ultrapassada. O fato é que a apresentação da Declaração da Compensação para quitar uma estimativa não impede que a Administração faça a análise necessária para apuração do crédito do saldo negativo, objeto do presente pleito.

Ademais, é preciso ter em mente que, para seja reconhecido o direito creditório, o artigo 170 do CTN determina que deverão estar presentes dois requisitos: a **certeza e liquidez** do crédito. A Administração deve aferir a existência do crédito, bem como qual o valor que será utilizado no encontro de contas. Se a estimativa não está quitada, a certeza é afastada de imediato, motivo pelo qual é correta a sua glosa.

Outra linha de defesa da recorrente seria que as estimativas seriam adimplidas, independente da decisão administrativa quanto à homologação da compensação. Afirma que a certeza e liquidez é atestada pela confissão de dívida da DCOMP e DCTF. Alega que os Pareceres da PGFN garantem a cobrança das estimativas de IRPJ/CSLL, após ocorrido o ajuste anual do IRPJ/CSLL. Esse entendimento estaria de acordo com a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006 e a Nota Cosit nº 31/2013. Ademais, este vem sendo o entendimento do CARF.

Passo a julgar.

Início esclarecendo que a Administração não adotou a Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006, tanto que o presente litígio foi instaurado em função da glosa das parcelas cujas estimativas tiveram a compensação não homologada, ou parcialmente homologada. Ademais, cumpre observar a citada Solução de Consulta Interna não tem efeito vinculante, pois foi editada antes da Instrução Normativa nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, cujo artigo 9º determina que devem ser observadas as orientações emanadas pelas soluções de consulta e divergência, no âmbito da RFB. O mesmo vale para a Nota Cosit nº 31/2013, que trata de consulta formulada para a PGFN, não revelando, nestes termos, qualquer entendimento oficial da Receita Federal.

Além disso, da leitura da Nota Cosit nº 31/2013, conclui-se que a Solução de Consulta Interna nº 18/2006 teve seu entendimento suplantado pelo Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, ratificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 193, de 2013, cuja ementa é a que segue:

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. Impossibilidade de inscrição das estimativas em Dívida Ativa da União. Inexistência de crédito tributário. Ausência de certeza e liquidez.

Por certo que houve novo questionamento por parte da Receita Federal, por meio da já citada Nota Técnica COSIT nº 31, de 2013, pois os mencionados Pareceres não teriam considerado que as estimativas, cuja compensação não tivesse sido homologada, teriam sido computadas no ajuste anual do tributo, momento em que a referida estimativa assumiria a natureza de imposto de renda ou de contribuição social sobre o lucro líquido.

Confira o item 9 da Nota Técnica COSIT:

*9. Considerando que as conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 1.658, de 2011, ratificadas pelo Parecer PGFN/CAT nº 193, de 2013, têm grandes implicações nos procedimentos de cobrança e análises de compensação e restituição de IRPJ e CSLL, esta Cosit reuniu-se com a PGFN, quando se firmou compromisso de nova consulta ser elaborada com maiores esclarecimentos sobre o “débito de estimativa cuja compensação não tenha sido homologada”, no sentido de verificar se, **após o ajuste anual, referida estimativa assume a natureza de imposto de renda ou de contribuição social sobre o lucro líquido.** (grifei)*

A preocupação da Administração, dentre outras, seria no sentido de que, caso não fossem cobradas as estimativas que reduziram, ou quitaram o tributo devido, poderia ocorrer a impossibilidade de cobrança do crédito tributário (IRPJ/CSLL) devido no final do período.

Em resposta, veio o Parecer PGFN nº 88, de 2014, que, segundo a recorrente, respaldaria sua alegação de que as estimativas seriam objeto de cobrança, após ocorrido o ajuste anual do IRPJ/CSLL, mas já convalidada em tributo.

Ocorre que, da leitura deste parecer, e da Nota Cosit nº 31/2013, esta conselheira não chega a mesma conclusão, pois entende que, após o encerramento do ano-calendário, **seria objeto de cobrança apenas o montante das estimativas suficientes para quitar o tributo devido apurado no ajuste.** Somente nestas condições é que ocorreria a substituição da estimativa pelo imposto de renda ou pela contribuição social sobre o lucro líquido. Transcrevo os mesmos itens da Nota Cosit nº 31/2013 que a recorrente citou:

21.2. Ora, enquanto não homologada a compensação, extinto está o débito declarado a título de estimativa e, portanto, corretamente deduzido do total do imposto devido no ano e demonstrado na DIPJ. Essa extinção, entretanto, não é definitiva, mas se submete a condição resolutória de a RFB homologá-la ou não no prazo de cinco anos.

21.3. Assim, ao compor o imposto de renda apurado e devido ao final do ano-calendário, e ser declarado como extinto por meio

de estimativa, tem-se que esse valor informado na DIPJ como compensado já não é mais estimativa, mas imposto sobre a renda, crédito tributário definitivamente constituído por apuração e confissão do sujeito passivo. Tal caráter de confissão tanto se encontra assentado na informação do valor estimado e compensado prestada na DCTF, como na DComp.

O item acima expressamente se refere **ao compor o imposto de renda apurado e devido**. Só se pode falar em **crédito tributário definitivamente constituído** os valores apurados e devidos de IRPJ e CSLL no final do período, quando então se faz o confronto com todos os recolhimentos a título de antecipação deste tributo (as estimativas de IRPJ/CSLL e os valores retidos pelas fontes pagadores). Logo, só seriam objeto de cobrança as estimativas até o valor limite ao montante utilizado para quitação do crédito tributário constituído, pois teria ocorrido o que a recorrente e a Procuradoria chama de **substituição**.

Neste sentido, assim se manifesta o Parecer PGFN nº 88/2014:

*15. O IRPJ e a CSLL substituem as estimativas, contudo, é possível que os valores relativos à estimativa tenham sido compensados e computados **como pagamento no momento do ajuste anual**, contudo, essa compensação pode não ser homologada, ocorrendo a decisão após a apuração do lucro real. Assim, **tratar-se-iam de valores referentes a tributo consolidados com o ajuste anual**, não mais de mera estimativa do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro. (grifei)*

Esta conselheira entende que as estimativas que compõem o saldo negativo do IRPJ/CSLL, por terem natureza de **indébito** (valores a restituir ao contribuinte), não podem ser substituídas pelo crédito tributário constituído apurado no final do período. Os valores possuem *natureza distinta*, não havendo que se falar em substituição da *parcela das estimativas que excederam ao tributo devido pelo próprio tributo excedido*. O primeiro é valor a restituir enquanto que o segundo é valor a cobrar.

Cumpra registrar que o Parecer PGFN nº 88/2014 consignou claramente que os Pareceres anteriores continuam válidos, conforme se depreende do trecho a seguir:

*5. Desse modo, a consulta realizada em nada se assemelha as anteriores, **em que foram tratadas as estimativas, ou seja, valores não consolidados no ajuste anual**. Tanto o Parecer PGFN/CAT n.º 1.658/2011, quanto no Parecer PGFN/CAT n.º 193/2013 abordam os valores relativos a estimativa, não analisando a mudança de natureza que ocorre após o ajuste anual, portanto, **não vislumbramos nenhuma razão para alteração dos pareceres anteriores**, aos quais remetemos para questão das estimativas.*

Concluo, portanto, que a tese de que as estimativas não compensadas serão cobradas em dívida ativa não prospera.

E, ainda que fosse adotada a tese da recorrente, é preciso registrar que toda a defesa passa ao largo da discussão necessária para o reconhecimento do direito creditório: os requisitos de **certeza e liquidez** do crédito, nos termos do artigo 170 do CTN. Registro que estes requisitos devem ser aferidos na data da apresentação da Declaração de Compensação, por se tratar, como já dito, de um **encontro de contas entre titulares (Fazenda Pública e contribuinte) recíprocos de débitos e créditos**, simultaneamente.

Assim, partindo da premissa de que toda estimativa não compensada será cobrada - como, de fato, ocorreu com a estimativa do mês de dezembro/2009 - passo a analisar as demais alegações.

A recorrente afirma que toda estimativa será adimplida seja qual for o resultado do julgamento administrativo quanto à compensação, já que:(1) será homologada ou (2) será cobrada, com inscrição em dívida ativa.

Não concordo com esta afirmação. A certeza de que a estimativa estaria quitada ocorre apenas se a compensação fosse homologada. Do contrário, a estimativa será objeto de cobrança por meio de inscrição em dívida ativa, fato que não confere ao crédito as qualidades de certeza e liquidez exigidas pelo artigo 170 do CTN.

Como dito anteriormente, reconhecimento do direito creditório de saldo negativo depende da comprovação da efetiva quitação da estimativa. Ora, a certeza da cobrança da estimativa não é garantia de seu pagamento. Não há como conferir certeza e liquidez a um crédito sob o fundamento de que as estimativas serão cobradas pela Procuradoria da Fazenda Nacional. Reconhecer o direito creditório nestas condições seria o mesmo que restituir algo que não foi pago. Se não foi pago, não há que se falar em indébito tributário a favor do contribuinte. Repito que a compensação pressupõe um encontro de contas, onde deve haver fungibilidade entre os valores do crédito e do débito. Nestes termos, caso homologada a compensação, **não** seria em função de reconhecimento de direito creditório (por ser inexistente), mas sim um empréstimo a ser pago no futuro.

Friso que do ponto de vista processual, não há provas nos autos de que a recorrente possui direito ao crédito de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2010. A certeza e liquidez do crédito não restaram demonstradas, lembrando que é ônus daquele que pleiteia, nos por força do artigo 373 do CPC (Lei nº 13.105/2015). Uma decisão favorável neste julgamento se valeria de uma prova que seria eventualmente constituída no futuro, ou seja, quando, e se, da quitação da estimativa cuja compensação não foi homologada. Repito: cobrança não é garantia de quitação do débito.

Ainda do ponto de vista processual, o reconhecimento do direito creditório baseado na possibilidade de um futuro pagamento da estimativa representaria uma inovação na causa de pedir. Isto porque o contribuinte informou na DCOMP que seu crédito de saldo negativo, existente na data da transmissão da DCOMP, seria formado por estimativas quitadas por compensação em outros processos administrativos. Se, ao final, as estimativas forem cobradas, significa que houve decisão definitiva administrativa da não homologação da compensação nos citados processos. A despeito desta decisão definitiva de que as estimativas não estão extintas por compensação, um eventual reconhecimento de direito creditório, baseado em pagamento futuro em sede de cobrança, seja pela RFB ou PGFN, estará totalmente dissociado da causa de pedir original. Vale reprimir que a compensação é um encontro de contas entre crédito e débito, e que devem ser contemporâneos. O instituto da compensação não tem cabimento quando o crédito é constituído em data posterior (data do pagamento da estimativa quando inscrita em dívida ativa da União) à data da compensação do débito.

Esta questão foi analisada em situação semelhante, em sede de Recurso Especial do contribuinte, no qual era contestada a glosa das estimativas cujas compensações não foram homologadas. O contribuinte teria desistido do contencioso administrativo para aderir ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, com a inclusão destas estimativas não quitadas. Naquele recurso, o contribuinte alegava que deveriam ser consideradas as parcelas já pagas na

formação do saldo negativo. No entanto, foi negado provimento, por voto de qualidade, ao Recurso Especial, por meio do Acórdão 9101-003.708, da lavra o i. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, na sessão de 09 de agosto de 2018, no qual se manifestou o entendimento de o contribuinte poderia pedir restituição à medida em que os recolhimentos fossem ocorrendo.

Abaixo, transcrevo os principais trechos do citado Acórdão, bem como a sua ementa:

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.

(...)

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.(grifei)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Abaixo, a ementa deste Acórdão abordando essa matéria:

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 de 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. (Acórdão nº 9101-003.708, da sessão de 09 de agosto de 2018, da lavra do i. Conselheiro Rafael Vidal de Araújo)

A recorrente ainda alega que ocorreria duplicidade na cobrança do mesmo débito: (a) mediante a redução do saldo negativo e (b) pela via de execução fiscal (cobrança do débito de estimativa objeto da compensação não homologada).

Esta alegação também não prospera, pois são débitos distintos, não havendo que se falar em duplicidade. Se não houve quitação da estimativa por compensação, deve ocorrer a redução do crédito do saldo negativo (ou o não reconhecimento do direito creditório), com a conseqüente cobrança do débito cuja compensação, por ventura, não for homologada. É o resultado final de um processo administrativo que tratou de uma declaração de compensação, cujo direito ao crédito de saldo negativo não foi reconhecido, ou reconhecido parcialmente. No entanto, a cobrança destes débitos não se confunde com a cobrança daquela estimativa que originou a redução do crédito do saldo negativo. São fatos geradores distintos, cobranças distintas. E, caso esta estimativa venha a ser paga no futuro, como consignado na ementa supra, o procedimento correto é que o contribuinte apresente Per/Dcomp à medida que o saldo negativo for sendo formado.

Por todo acima exposto, considerando que não restou comprovada a certeza e liquidez da parcela glosada do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2009, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

Maria Lucia Miceli - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator Designado

Coube a mim a difícil tarefa de apresentar contraposição às sempre muito bem fundamentadas razões da ilustre colega e relatora. É que minha conhecida posição é a de considerar que a estimativa compensada deve integrar o saldo negativo da contribuição social sobre o lucro líquido, pelos motivos que já externei em vários votos e que reproduzo abaixo:

No mérito, estamos tratando de uma sistemática de compensação e cobrança que vinha sendo entabulada normalmente nos procedimentos da RFB: a compensação das estimativas mensais e seu aproveitamento na composição da base negativa independentemente do resultado da DComp, uma vez que a cobrança seria realizada no processo de compensação.

Ocorre que a natureza jurídica das estimativas não é de tributo, mas de antecipação deste, o que motivou a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) a emitir Pareceres que impediam a inscrição em dívida ativa dos débitos dessa natureza. Assim, todo o sistema que estava acertado deixou de ser saudável, na medida em que quebrou-se a possibilidade de cobrança dos valores compensados a título de estimativa. Prevalecendo este entendimento só seria aceitável a utilização

das estimativas compensadas na composição da base negativa após a homologação da compensação.

Registre-se, contudo, que no ano-calendário de 2009 a polêmica ainda não tinha sido estabelecida, pois foi com a edição do Pareceres PGFN/CAT nº 1.658/2011 que a inscrição em dívida ativa dos débitos declarados em DComp relativos às estimativas foi vedada. Naquele ano ainda vigorava o aproveitamento, na formação do saldo negativo de CSLL, das estimativas compensadas, cobráveis que eram no próprio processo de compensação.

Em 2014 foi emitido o Parecer PGFN/CAT nº 88 que assim concluiu sobre a possibilidade de cobrança dos valores de estimativas compensadas:

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.

Desta forma, a cobrança das estimativas compensadas foi viabilizada no Parecer, já que, nas circunstâncias nele descritas, os créditos tributários inadimplidos seriam inscritos em dívida ativa.

A 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) já se manifestou a respeito em julgado posterior ao referido Parecer 18, Acórdão 9101002.493 de 23 de novembro de 2016, da relatoria do I. Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

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).

Importa salientar que das soluções possíveis, portanto, para as declarações de compensação cujos débitos de estimativa integram o saldo negativo, não há, em nenhuma delas, prejuízo para o Erário, pois: (i) se homologada a compensação o crédito relativo à estimativa é extinto; (ii) se não for homologada a compensação os valores serão cobrados no próprio processo de compensação.

Por outro lado, na ótica do contribuinte, o mesmo não ocorre, haja vista que na eventual exclusão da estimativa compensada do saldo negativo ele poderá ser

alvo de dupla cobrança: no processo de compensação da estimativa (não homologada) e no processo de compensação do saldo negativo que a incluía.

Feitas estas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator Designado