



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

Processo n° 16682.900669/2016-87
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1302-003.244 – 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: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2010

AÇÃO JUDICIAL. TRÂNSITO EM JULGADO. PAGAMENTO INTEMPESTIVO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

A Administração deve observar os efeitos da sentença transitada em julgado, favorável ao contribuinte, e acatar que ocorreu a denúncia espontânea para os pagamentos efetuados após o vencimento e sem multa de mora. Nestes termos, os valores recolhidos devem ser considerados, na sua totalidade, na composição do crédito do saldo negativo.

ESTIMATIVAS COMPENSADAS. CONSIDERAÇÃO NA COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO.

As estimativas objeto de declaração de compensação integram o saldo negativo de imposto de renda de pessoa jurídica.

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 César 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 06-59.094, da 1ª Turma da DRJ/CTA, que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade da recorrente, na sessão de 22 de maio de 2017, com a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2010

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. PARCELAS CONFIRMADAS. INSUFICIÊNCIA PARA QUITAR IRPJ DEVIDO. INEXISTÊNCIA DE SALDO NEGATIVO

Parcelas que compõem o direito creditório informado na DCOMP, quando confirmadas em valor inferior ao IRPJ devida, impedem a formação de saldo negativo

ESTIMATIVAS NÃO COMPENSADAS. IMPOSSIBILIDADE DE COMPOSIÇÃO DE SALDO NEGATIVO.

Enquanto vigorar a decisão no processo anterior, atestando a inexistência ou insuficiência do crédito de estimativa, faltarão os atributos de certeza e liquidez exigidos pela legislação tributária para a parcela do saldo negativo formado por estimativas não pagas ou compensadas (inteligência da SCI nº 16/2012 e do art 170 do CTN).

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. OPÇÃO DO CONTRIBUINTE PELA VIA JUDICIAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.

Não se toma conhecimento da impugnação administrativa, no tocante a matéria submetida à apreciação do poder judiciário, seja o auto de infração lavrado antes ou após a interessada ter ingressado com ação judicial.

PROCESSO ADMINISTRATIVO. RECURSO VOLUNTÁRIO. INEXISTÊNCIA DE EFEITO SUSPENSIVO. AUSÊNCIA DE PREJUDICIALIDADE.

À falta de previsão específica no Decreto 70.235/72, aplica-se ao processo administrativo tributário o art. 61 da Lei 9.784/99, segundo o qual, salvo disposição legal em contrário, o recurso

administrativo não tem efeito suspensivo. Inexistindo, assim, razão para se estabelecer relação de prejudicialidade decorrente da ausência de manifestação do CARF quanto às demais declarações vinculadas à cadeia de formação de créditos, pois caso a instância julgadora referida decida em favor do contribuinte, no processos anteriores, relacionados à controvérsia atual, no julgamento do recurso voluntário referente ao presente feito poderá alegar em seu favor fato superveniente, nos termos do 16, §4º, alínea “b” Decreto 70.235/72, suficiente para afastar os efeitos da decisão deste contencioso.

A recorrente apresentou Declaração de Compensação na qual pretende utilizar crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010, no valor de R\$ 46.831.612,22.

Após análise, a DEMAC/RJ não reconheceu o direito creditório, pois, 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	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	4.271.661,27	16.018.623,24	43.041.686,05	0,00	91.868.935,97	155.200.906,53
CONFIRMADAS	0,00	3.515.008,28	15.401.402,21	43.041.686,05	0,00	5.073.713,73	67.031.810,27

De acordo com a DIPJ/2011, foi apurado IRPJ a pagar de R\$ 132.299.354,02, valor superior ao montante confirmado a título de estimativas, de R\$ 67.031.810,27, motivo pelo qual não foi reconhecido o direito creditório. Consta ainda, na decisão, que o saldo negativo de IRPJ apurado na DIPJ/2011 seria de R\$ 22.901.552,52.

As parcelas da composição do crédito que não foram confirmadas estão discriminadas a seguir:

IRRF - Imposto de Renda Retido na Fonte confirmado parcialmente

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
00.394.429/011650	8739	935.018,26	180.971,30	754.046,96	Informação do PER/DCOMP excede o valor da retenção proporcional. Comprovação parcial.
00.394.429/011650	9060	2.740,52	134,49	2.606,03	Informação do PER/DCOMP excede o valor da retenção proporcional. Comprovação parcial.
Total		937.758,78	181.105,79	756.652,99	

PAGAMENTOS

Para os pagamentos discriminados a seguir, como foram recolhidos a destempo e sem a multa de mora, o sistema recalculou o valor principal quitado, o que justifica a parcela quitada parcialmente pelo DARF informado.

Código de Receita	Período de Apuração	Data de Arrecadação	Valor do Principal	Valor da Multa	Valor dos Juros	Valor Total do DARF	Valor Utilizado para Compôr o Saldo Negativo	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado
-------------------	---------------------	---------------------	--------------------	----------------	-----------------	---------------------	--	------------------	----------------------

							do Período		
2362	31/03/2010	31/05/2010	610.986,82	0,00	68.125,03	679.111,85	610.986,82	517.813,04	93.173,78
2362	28/02/2010	31/05/2011	436.152,50	0,00	51.553,22	487.705,72	436.152,50	369.978,52	66.173,98
2362	30/04/2010	31/05/2011	799.966,88	0,00	83.196,55	883.163,43	799.966,88	677.272,51	122.694,37
2362	31/08/2010	31/05/2011	359.979,64	0,00	25.234,58	385.214,22	359.979,64	303.294,36	56.685,28
2362	31/10/2010	31/05/2011	584.734,53	0,00	31.517,19	616.251,72	584.734,53	491.467,96	93.266,57
2362	30/11/2010	31/05/2011	272.802,39	0,00	12.166,98	284.969,37	272.802,39	228.964,62	43.837,77
2362	31/01/2010	31/05/2011	547.670,95	0,00	68.897,00	616.567,95	547.670,95	465.053,47	82.617,48
2362	31/07/2010	31/05/2011	375.728,02	0,00	29.532,22	405.260,24	375.728,02	316.956,22	58.771,80
Total							3.988.021,73	3.370.800,70	617.221,03

ESTIMATIVAS COMPENSADAS

As estimativas de IRPJ abaixo discriminadas não foram confirmadas, pois seriam quitadas por compensações que não foram homologadas.

PA	Nº do Processo/N0 da DCOMP	Valor Compensado	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JAN/2010	36676.95514.010310.1.7.11-4669	22.000.000,00	0,00	22.000.000,00	DCOMP não homologada
JAN/2010	40233.94993.010310.1.3.11-3373	1.324.095,11	0,00	1.324.095,11	DCOMP não homologada
FEV/2010	11268.56268.310310.1.7.11-3426	11.450.013,64	0,00	11.450.013,64	DCOMP não homologada
MAR/2010	05542.16466.280410.1.3.11-5011	1.204.735,11	0,00	1.204.735,11	DCOMP não homologada
MAR/2010	30920.49646.280410.1.3.10-9134	1.474.686,13	0,00	1.474.686,13	DCOMP não homologada
ABR/2010	27333.57292.010610.1.7.11-3390	23.478.688,78	0,00	23.478.688,78	DCOMP não homologada
NOV/2010	37355.92906.301210.1.3.01-6570	2.636.838,28	2.089.450,44	547.387,84	DCOMP homologada parcialmente
NOV/2010	25885.79732.301210.1.3.01-5657	4.033.356,70	0,00	4.033.356,70	DCOMP não homologada
NOV/2010	08019.90422.301210.1.3.01-0050	3.733.905,42	0,00	3.733.905,42	DCOMP não homologada
NOV/2010	37969.27062.301210.1.3.01-3036	3.321.216,02	0,00	3.321.216,02	DCOMP não homologada
NOV/2010	36324.94747.301210.1.3.01-1065	1.945.467,45	0,00	1.945.467,45	DCOMP não homologada
NOV/2010	01341.82984.301210.1.3.01-5406	3.006.212,43	2.984.263,29	21.949,14	DCOMP homologada parcialmente
NOV/2010	05670.19975.301210.1.3.01-5851	4.064.032,36	0,00	4.064.032,36	DCOMP não homologada
NOV/2010	06608.88896.301210.1.3.01-6854	594.495,96	0,00	594.495,96	DCOMP não homologada
NOV/2010	18565.42098.301210.1.3.01-8958	3.313.499,18	0,00	3.313.499,18	DCOMP não homologada
NOV/2010	21683.12382.301210.1.3.01-7888	4.287.693,40	0,00	4.287.693,40	DCOMP não homologada
Total		91.868.935,97	5.073.713,73	86.795.222,24	

A decisão recorrida julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, para somente acatar no que tange à retificação da DIPJ/2011, apresentada antes da emissão do Despacho Decisório, a qual a qual reduziu o IRPJ devido de R\$ 132.299.354,02 para R\$ 112.037.412,18, alterando o valor do saldo negativo do IRPJ de R\$ 22.901.552,52 para R\$ 46.831.611,30. Não houve manifestação de inconformidade quanto à glosa referente ao IRRF no valor de R\$ 756.652,99.

Quanto ao direito creditório, este não foi reconhecido pelos seguintes motivos:

a) com relação aos pagamentos a destempo sem o recolhimento da multa de mora, sob o fundamento da denúncia espontânea do artigo 138 do CTN, houve a renúncia da lide na esfera administrativa, pois a contribuinte ajuizou ação ordinária nº 2011.51.01.510956-9; assim, a autoridade julgadora não conheceu da matéria, sendo definitiva a parte da decisão referente às estimativas pagas sem o recolhimento da multa de mora.

b) não há previsão legal para o sobrestamento do julgamento até a decisão definitiva dos processos administrativos que tratam das estimativas cujas compensações não foram homologadas.

c) como as compensações não foram homologadas, as estimativas encontram-se não quitadas, deixando o crédito relativo a esses valores de ser líquido e certo, o que contraria a condição imposta no artigo 170 do CTN, devendo ser mantida a glosa na formação do saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 2010.

d) o Parecer da PGFN nº 88/2014 adotou o entendimento de que a espécie de débito em questão (estimativa) não pode ser inscrita em Dívida Ativa, tornando sua execução inviável, o que afasta a alegação de que a estimativa seria quitada independente do resultado do julgamento quanto à homologação ou não da compensação.

A ciência da decisão ocorreu em 09/06/2017, conforme atesta o Termo de Ciência por Abertura de Mensagem, fls. 631.

O recurso voluntário foi apresentado em 10/07/2017, fls. 634/671, com as seguintes alegações:

- com relação à glosa das estimativas, objeto de pagamento, se deu pela desconsideração da denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN;

- a decisão recorrida deixou de conhecer da matéria em função de a recorrente ter renunciado à esfera administrativa ao submeter a discussão ao judiciário, nos autos da ação ordinária nº 2011.51.01.510956-9.

- na referida ação ordinária, houve provimento em 1ª e 2ª instância pelo afastamento da multa moratória, e hoje já restou transitado em julgado, na medida em que o Recurso Especial interposto pela Fazenda não abordou a referida questão, mas outros aspectos processuais.

- a matéria submetida discussão judicial é diversa daquela que ora se tem sob enfoque na via administrativa, pois a primeira trata da inexigibilidade da cobrança da multa moratória nos casos em que houver recolhimento de tributo em atraso, enquanto na segunda se debate a composição do saldo negativo - reconhecimento de direito creditório, acaso não haja a imposição da multa moratória.

- são temas diversos, interligados, mas distintos entre si, pois enquanto o primeiro tem relação com suposta exigibilidade de crédito tributário em favor da União, o segundo trata da subsistência de pedido de compensação formalizado pela recorrente com o direito creditório referente ao saldo negativo de IRPJ.

- a recorrente busca que o órgão administrativo aplique a decisão judicial já transitada em julgado que reconhece a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea, para posterior reconhecimento da composição do saldo negativo referentes a estimativas pagas.

- no Recurso Especial, a PGFN se limita a discutir a extensão do provimento para fins de extinção da execução fiscal que exige o pagamento da multa de mora; ou seja, a ocorrência da denúncia espontânea sobre as estimativas de IRPJ já está definitivamente decidida e transitada em julgado, não cabendo ao órgão administrativo ponderar a sua aplicabilidade, sob pena de violação ao referido art. 503 do Código de Processo Civil.

- pelo exposto, não há que se falar no princípio da unidade de jurisdição para afastar a revisão da decisão recorrida, sendo forçoso o reconhecimento integral das estimativas pagas na apuração do saldo negativo.

- com relação às estimativas cuja compensação não foi homologada, o entendimento da decisão recorrida é equivocado, pois todas foram declaradas por meio de

DCOMP, que detém natureza de confissão de dívida, devendo ser adimplidas de todo modo pela recorrente, ainda que venham 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 dos processos administrativos que discutem as Declarações de Compensação das estimativas em questão;

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 IRPJ 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 não reflete a realidade, devendo ser desconsiderada por completo, acarretando o provimento ao recurso voluntário, para que as estimativas de IRPJ compensadas sejam consideradas na apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010, ainda que as compensações não tenham sido homologadas, visto que tais valores serão exigidos pelo fisco de qualquer maneira.

- caso superadas as razões até expostas, é necessário o sobrestamento do julgamento do recurso voluntário até que seja proferida decisão final nos autos dos processos administrativos abaixo discriminados, uma vez que a glosa do saldo negativo de IRPJ do ano-

calendário de 2010 teve como fundamento a suposta ausência de quitação dessas estimativas por meio da compensação anteriormente formalizada.

PA	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor Compensado	Processo Administrativo
JAN/2010	36676.95514.010310.1.7.11-4669	22.000.000,00	16682.720390/2012-98
JAN/2010	40233.94993.010310.1.3.11-3373	1.324.095,11	16682.720390/2012-98
FEV/2010	11268.56268.310310.1.7.11-3426	11.450.013,64	16682.720390/2012-98
MAR/2010	05542.16466.280410.1.3.11-5011	1.204.735,11	16682.720394/2012-76
MAR/2010	30920.49646.280410.1.3.10-9134	1.474.686,13	16682.720385/2012-85
ABR/2010	27333.57292.010610.1.7.11-3390	23.478.688,78	16682.720390/2012-98
NOV/2010	37355.92906.301210.1.3.01-6570	2.636.838,28	16682.902925/2011-66
NOV/2010	25885.79732.301210.1.3.01-5657	4.033.356,70	16682.902793/2011- 72
NOV/2010	08019.90422.301210.1.3.01-0050	3.733.905,42	16682.902800/2011-36
NOV/2010	37969.27062.301210.1.3.01-3036	3.321.216,02	16682.902796/2011-14
NOV/2010	36324.94747.301210.1.3.01-1065	1.945.467,45	16682.902802/2011-25
NOV/2010	01341.82984.301210.1.3.01-5406	3.006.212,43	16682.902924/2011-11
NOV/2010	05670.19975.301210.1.3.01-5851	4.064.032,36	16682.902801/2011-81
NOV/2010	06608.88896.301210.1.3.01-6854	594.495,96	16682.902795/2011-61
NOV/2010	18565.42098.301210.1.3.01-8958	3.313.499,18	16682.902798/2011-03
NOV/2010	21683.12382.301210.1.3.01-7888	4.287.693,40	16682.902793/2011- 72
Total		91.868.935,97	

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Maria Lucia Miceli - Relatora

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 IRPJ, do ano-calendário de 2010, no valor de R\$ 46.831.612,22. O direito creditório não foi reconhecido em função de duas constatações:

1) O Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, foi confirmado parcialmente, restando um saldo a ser demonstrado no valor de R\$ 756.652,99. A recorrente já não havia apresentado contestação na manifestação de inconformidade, tratando-se, desde de então, de matéria não impugnada.

2) Estimativas pagas: foram recolhidas após o vencimento, sem a multa de mora, amparada na denúncia espontânea prevista no artigo 138 do CTN. Foi realizada uma imputação proporcional do valor total pago ao principal, multa e juros de mora da estimativa devida, o que acarretou uma glosa na parcela do crédito do saldo negativo de R\$ 617.221,03. A recorrente informou que discutiu a cobrança da multa de mora em ação ordinária judicial, nº 2011.51.01.510956-9, obtendo decisão favorável.

3) Estimativas compensadas: foram glosadas, na formação do saldo negativo, as estimativas quitadas por compensação que não foi homologada, ou homologada parcialmente, no montante de R\$ 86.795.222,24. A recorrente afirma, em apertada síntese, que não cabe a glosa dessa parcela pois as estimativas serão pagas, seja qual for o resultado do julgamento administrativo das compensações.

A seguir, discrimino as estimativas não compensadas, e o resultado do julgamento de 1ª instância. Esclareço que, atualmente, todos os processos estão pendentes de julgamento do recurso voluntário:

PA	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor Compensado	Processo administrativo	Decisão DRJ
JAN/2010	36676.95514.010310.1.7.11-4669	22.000.000,00	16682.720390/2012-98	Não reconheceu direito creditório
JAN/2010	40233.94993.010310.1.3.11-3373	1.324.095,11	16682.720390/2012-98	Não reconheceu direito creditório
FEV/2010	11268.56268.310310.1.7.11-3426	11.450.013,64	16682.720390/2012-98	Não reconheceu direito creditório
MAR/2010	05542.16466.280410.1.3.11-5011	1.204.735,11	16682.720394/2012-76	Reconhecimento parcial do direito creditório R\$ 2.526.929,77
MAR/2010	30920.49646.280410.1.3.10-9134	1.474.686,13	16682.720385/2012-85	Reconhecimento parcial do direito creditório R\$ 548.538,95
ABR/2010	27333.57292.010610.1.7.11-3390	23.478.688,78	16682.720390/2012-98	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	37355.92906.301210.1.3.01-6570	2.636.838,28	16682.902925/2011-66	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	25885.79732.301210.1.3.01-5657	4.033.356,70	16682.902793/2011-72	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	08019.90422.301210.1.3.01-0050	3.733.905,42	16682.902800/2011-36	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	37969.27062.301210.1.3.01-3036	3.321.216,02	16682.902796/2011-14	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	36324.94747.301210.1.3.01-1065	1.945.467,45	16682.902802/2011-25	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	01341.82984.301210.1.3.01-5406	3.006.212,43	16682.902924/2011-11	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	05670.19975.301210.1.3.01-5851	4.064.032,36	16682.902801/2011-81	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	06608.88896.301210.1.3.01-6854	594.495,96	16682.902795/2011-61	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	18565.42098.301210.1.3.01-8958	3.313.499,18	16682.902798/2011-03	Não reconheceu direito creditório
NOV/2010	21683.12382.301210.1.3.01-7888	4.287.693,40	16682.902793/2011-72	Não reconheceu direito creditório

Estabelecida a lide, passo a julgar.

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 das estimativas discriminadas na tabela supra, que depende, neste momento processual, da decisão definitiva na esfera administrativa quanto à homologação ou não das compensações.

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, dos processos que tratam das compensações das estimativas que compõem o saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 2010, quais sejam: 16682.720390/2012-98, 16682.720394/2012-76, 16682.720385/2012-85, 16682.902925/2011-66, 16682.902793/2011-72, 16682.902800/2011-36, 16682.902796/2011-14, 16682.902802/2011-25, 16682.902924/2011-11, 16682.902801/2011-81, 16682.902795/2011-61, 16682.902798/2011-03

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

Do mérito - pagamentos extemporâneos sem a multa de mora - artigo 138 do CTN

Início a análise da glosa relativa aos pagamentos que foram feitos a destempo, sem a multa de mora, no valor de R\$ 617.221,03, e os efeitos da ação judicial ordinária nº 2011.51.01.510956-9.

Consta nos autos, às fls. 127/146, a peça inicial da ação judicial, na qual a recorrente, como autora, pede a **anulação de débito fiscal**, relativo à multa de mora dos pagamentos efetuados após a data de vencimento, em razão do disposto no artigo 138 do CTN. É possível aferir que se trata dos mesmos valores, objeto de glosa na composição do saldo negativo de IRPJ de 2010, conforme relatório Análise do Crédito.

01/2010	2362 (IRPJ)	26/02/2010	R\$ 23.871.766,06	R\$ 97.030,47
02/2010	2362 (IRPJ)	31/03/2010	R\$ 11.886.166,14	R\$ 66.173,98
03/2010	2362 (IRPJ)	30/04/2010	R\$ 3.290.408,06	R\$ 93.173,78
04/2010	2362 (IRPJ)	31/05/2010	R\$ 24.278.655,66	R\$ 122.694,37
07/2010	2362 (IRPJ)	31/08/2010	R\$ 4.176.903,31	R\$ 58.771,80
08/2010	2362 (IRPJ)	30/09/2010	R\$ 3.842.860,49	R\$ 56.685,28
10/2010	2362 (IRPJ)	30/11/2010	R\$ 20.128.387,32	R\$ 93.266,57
11/2010	2362 (IRPJ)	30/12/2010	R\$ 31.628.373,78	R\$ 43.837,77
02/2011	2362 (IRPJ)	31/03/2011	R\$ 15.115.555,55	R\$ 58.771,80

Código de Receita	Período de Apuração	Data de Arrecadação	Valor do Principal	Valor da Multa	Valor dos Juros	Valor Total do DARF	Valor Utilizado para Compor o Saldo Negativo do Período	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado
2362	31/03/2010	31/05/2010	610.986,82	0,00	68.125,03	679.111,85	610.986,82	517.813,04	93.173,78
2362	28/02/2010	31/05/2011	436.152,50	0,00	51.553,22	487.705,72	436.152,50	369.978,52	66.173,98
2362	30/04/2010	31/05/2011	799.966,88	0,00	83.196,55	883.163,43	799.966,88	677.272,51	122.694,37
2362	31/08/2010	31/05/2011	359.979,64	0,00	25.234,58	385.214,22	359.979,64	303.294,36	56.685,28
2362	31/10/2010	31/05/2011	584.734,53	0,00	31.517,19	616.251,72	584.734,53	491.467,96	93.266,57
2362	30/11/2010	31/05/2011	272.802,39	0,00	12.166,98	284.969,37	272.802,39	228.964,62	43.837,77
2362	31/01/2010	31/05/2011	547.670,95	0,00	68.897,00	616.567,95	547.670,95	465.053,47	82.617,48
2362	31/07/2010	31/05/2011	375.728,02	0,00	29.532,22	405.260,24	375.728,02	316.956,22	58.771,80
Total							3.988.021,73	3.370.800,70	617.221,03

Assim, a decisão recorrida deixou de conhecer as alegações acerca desta matéria, uma vez que a opção pela via judicial acarreta em desistência na esfera administrativa.

Em sua defesa, a recorrente afirma que não se trata do mesmo objeto, já que a ação judicial discute a cobrança dos débitos, enquanto que na esfera administrativa a lide é quanto ao valor do saldo negativo.

Quanto a esta matéria, importa verificar que já houve o trânsito em julgado, em 06/12/2017, favorável à recorrente, conforme tela a seguir:

PODER JUDICIÁRIO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO APELREEX nº 0510956-63,2011,4,02,5101 (2011,51,01,510956-9)		TRF2 Fls 552
C E R T I D ã O		
Certifico que decorreu o prazo para interposição de agravo(s) contra a(s) decisão(ões) que inadmitiu(ram) o(s) recursos(s).		
Certifico, ainda, que, em 06/12/2017, ocorreu o trânsito em julgado nos presentes autos, razão pela qual, faço a baixa ao juízo de origem.		
Rio de Janeiro, 18 de dezembro de 2017.		
PATRÍCIA FERREIRA CARRETTA TÉCNICO JUDICIÁRIO Matrícula nº 15804 Assessoria de Recursos Vice-Presidência		
		certid.trf2.jus.br/autenticidade

Neste termos, deixo de analisar as alegações de defesa quanto à existência de concomitância ou não, já que, neste momento processual, cabe à Administração observar quais os reflexos desta decisão judicial no processo administrativo.

Portanto, é forçoso concluir que os pagamentos após o vencimento estavam amparados pela denúncia espontânea, prevista no artigo 138 do CTN, motivo pelo qual a

parcela glosada, no valor de R\$ 617.221,03, deve compor o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2010.

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

Passo a análise da parcela referente às estimativas cuja compensação não foi homologada, ou homologada parcialmente, dando origem a uma glosa na composição do saldo negativo de R\$ 86.795.222,24.

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. Nestes termos, esta estimativa, cuja compensação não foi homologada, não pode fazer parte da composição do crédito do saldo negativo da IRPJ.

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\$ 46.831.612,22. 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 IRPJ 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 resolutoria 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, 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 pela Câmara Superior de Recursos Fiscais 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.

Analisadas todas as alegações trazidas no recurso voluntário, cumpre observar que o julgamento de 1ª instância reformou alguns Despachos Decisórios dos processos que não homologaram as compensações. De acordo com o quadro supra, o valor

total dos direitos creditórios reconhecidos nos processos que tratam das compensações das estimativas é de R\$ 3.075.468,72. Entretanto, ainda que a totalidade desse crédito reconhecido fosse utilizado para compensar as estimativas de IRPJ do ano-calendário de 2010, e ainda que adicionada a parcela de R\$ 617.221,03 (relativa aos pagamentos sem o recolhimento da multa de mora), o montante apurado seria insuficiente para reverter a decisão neste processo, considerando que a IRPJ devida é de R\$ 112.037.412,18, e as estimativas confirmadas no Despacho Decisório é de R\$ 67.031.810,27.

Por todo acima exposto, 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 do imposto de renda, 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.

O viés que apresento implica rejeição da proposta de sobrestamento invocada pela I. Relatora.

Feitas estas considerações, dou provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Cesar Candal Moreira Filho - Redator Designado