



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

**Processo n°** 10280.900569/2006-25  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1302-002.919 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de julho de 2018  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** CASTANHEIRA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES LTDA  
**Recorrida** FAZNEDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

Ano-calendário: 2002

SALDO NEGATIVO CSLL. COMPROVAÇÃO. RECONHECIMENTO PARCIAL.

O crédito pleiteado somente deve ser reconhecido se devidamente comprovado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto do relator.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lucia Miceli, Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto face ao Acórdão nº 01-25.621, de 30/10/2012, da 1ª Turma da DRJ de Belo Horizonte (MG) que, por unanimidade de votos julgou improcedente a Impugnação, registrando-se a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

SALDO NEGATIVO CSLL. FALTA DE COMPROVAÇÃO. NÃO RECONHECIMENTO.

Tendo sido consideradas não homologadas as compensações de estimativa CSLL e não logrado êxito o contribuinte em comprovar a existência do crédito pleiteado, este revela-se inexistente.

DÉBITOS COMPENSADOS. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA.

A prescrição caracteriza-se pela inércia do credor em relação à cobrança dos débitos, situação não ocorrida no presente caso eis que a compensação interrompe a prescrição e a discussão administrativa impede a cobrança dos mesmos.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Na primeira oportunidade em que o Recurso Voluntário foi submetido ao Carf, esta Turma, por unanimidade, converteu o julgamento em diligência (Resolução nº 1302-000.397, de 21/01/2016), cujas razões transcrevo a seguir:

Aduz a Recorrente que as compensações em análise foram homologadas tacitamente, em virtude do transcurso do prazo de cinco anos conferido pela legislação para que as compensações sejam homologadas.

Analisando os autos observo que foram apresentadas duas Declarações de Compensação, a primeira de nº 28575.42854.250703.1.3.030017 (fls. 03/07) foi apresentada em 25/07/2003; posteriormente, foi apresentada DCOMP Retificadora de nº 28503.66793.190407.1.7.030083, em 18/04/2007 (fls. 08/15).

Em caso de apresentação de retificação de DCOMP, a contagem do prazo é reiniciada, e o termo se inicia no momento em que a DCOMP retificadora foi apresentada.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já se pronunciou sobre o tema, nos seguintes termos:

*"PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO O prazo de cinco anos para o Fisco verificar a legitimidade de crédito objeto de pedido de restituição e compensação inicia-se na data da formulação do pedido e não na época do fato gerador do crédito pleiteado.*

*PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DO PEDIDO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.*

*Admitida a retificação da declaração de compensação, o termo inicial da contagem do prazo para homologação*

*tácita será a data de apresentação da declaração de compensação retificadora. (...)” (Acórdão nº 1401-000.342, 1ª Seção, 1ª Turma da 4ª Câmara, julgado em 10/11/2010.)”*

Dessa forma, considerando que a DCOMP retificadora foi apresentada em 19/04/2007 e que a contribuinte teve ciência do Despacho Decisório em 16/04/2012, ou seja, dentro do prazo de cinco anos, entendo que o Fisco pronunciou-se tempestivamente sobre a não homologação da DCOMP discutida nestes autos.

Afasto, portanto, a pretensão o sujeito passivo de ver decaído o direito do Fisco de pronunciar-se sobre a compensação.

Esta Conselheira acompanhou o Relator no sentido de negar homologação tácita à DCOMP cuja retificação foi admitida pela autoridade fiscal, consignando que:

[...]

Frente a tais condições, o despacho decisório expressamente aborda as compensações veiculadas nas DCOMP nº28503.66793.190407.1.7.03-0083.

Analisando o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2002, no valor de R\$ 11.221,83, a autoridade administrativa validou os pagamentos promovidos no período, mas negou validade às antecipações compensadas com saldo negativo do ano-calendário 2001, visto que naquele período a contribuinte não indicara o crédito em DIPJ, e não foi possível apurar qualquer crédito mesmo estendendo as análises à DCTF e à DIPJ do ano-calendário 2000. Como os pagamentos eram inferiores à CSLL devida no ano-calendário 2002, nenhum crédito foi reconhecido à contribuinte, restando não-homologadas as duas DCOMP em análise.

Na medida que somente por meio da retificação promovida em 16/04/2007 a interessada efetivamente demonstrou o crédito utilizado em compensação, acompanho o I. Relator em seu entendimento de que a homologação tácita desta compensação somente se verificaria depois de transcorridos 5 (cinco) anos da retificação da DCOMP original.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR a preliminar de homologação tácita da DCOMP retificada em 19/04/2007, cuja não homologação foi cientificada ao sujeito passivo em 16/04/2012.

Com referência à arguição de decadência do direito de o Fisco questionar, por meio de ato cientificado à contribuinte em 16/04/2012, a apuração da CSLL devida no ano-calendário 2002, cumpre reiterar os argumentos expostos no voto condutor da Resolução nº 1101-000.112:

Todavia, discordo da conclusão de que, no momento em que editado o despacho decisório não seria mais possível questionar o saldo negativo utilizado pela recorrente porque o prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito alegado, indispensável à homologação das compensações, somente expira cinco anos depois da sua formalização pela contribuinte. É o que consta na Lei nº 9.430/96, na redação dada pela Lei nº 10.833/2003:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado,*

*relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

*§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)*

[...]

*§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)*

[...]

O caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nesta nova redação, exige que o crédito indicado em DCOMP seja passível de restituição ou ressarcimento, significando que ele não pode estar prescrito. Contudo, uma vez deduzida tempestivamente a pretensão de ver extintos débitos com aquele crédito, admitir que o prazo para confirmação deste já estaria fluindo desde o encerramento do período de apuração correspondente, limitaria significativamente a eficácia do §5o do referido art. 74, pois antes de cinco anos da apresentação da DCOMP a certeza e liquidez do crédito restaria afirmada pelo decurso do prazo decadencial no qual, no entender da recorrente, o Fisco poderia questionar sua apuração.

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

*Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutoria da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A decadência, nestes termos, encerra o poder-dever do Fisco de formalizar o crédito tributário por intermédio do lançamento, pondo fim à relação jurídica material surgida entre o contribuinte e o Estado com a ocorrência do fato gerador. Recorde-se que a atividade de lançamento é definida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nestes termos, se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em saldo negativo de CSLL, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador -lucro - pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco indeferir pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício.

É certo que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca de qual seria o objeto da homologação: a atividade de apuração ou o pagamento do tributo devido. Todavia, há relativo consenso no sentido de que o transcurso do prazo contido no §4º do art. 150 do CTN atinge o direito de o Fisco constituir o crédito tributário, mediante o lançamento substitutivo da apuração efetuada pelo sujeito passivo, veiculada pelos instrumentos definidos na legislação fiscal.

Ainda, aqueles que defendem a homologação tácita da apuração efetuada pelo sujeito passivo, consideram que o prazo decadencial tem o efeito específico de atingir o dever/poder de o Fisco efetuar o lançamento de ofício, e não o de fazer prova absoluta de indébitos tributários, não constituídos na forma da legislação.

Admitir que os saldos negativos informados na DIPJ estariam homologados tacitamente depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador correspondente, exigiria que se emprestasse à DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, inservível como instrumento para cobrança dos saldos devedores nele indicados.

Somente se concebe como instrumentos de constituição formal de direitos e obrigações aqueles assim expressamente previstos na legislação, como é o caso, por exemplo, da Declaração de Débitos e Créditos Federais - DCTF, relativamente aos tributos devidos pelos contribuintes. Já relativamente aos direitos creditórios detidos pelos sujeitos passivos, a legislação apenas prevê, atualmente e na época em que a contribuinte argüiu seu direito, a DCOMP e o Pedido de Restituição como instrumentos para sua formalização perante a Receita Federal.

É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Procedidas as antecipações exigidas por lei, encerrado o período de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido.

Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as conseqüências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Aliás, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido.

Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, senão na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados.

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do caput do art. 74 da Lei no 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei no 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente

evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, à exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 1o.

É certo que a evidenciação do crédito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, o Fisco passa a ter o dever de avaliar a certeza e a liquidez daquele valor para admitir, ou não, a destinação pretendida pelo interessado.

Firmadas estas premissas, recorde-se que, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil). Assim, no presente caso, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Decorre, daí, que a compensação deveria estar suportada por provas do indébito tributário no qual se fundamenta. Contudo, deve-se recordar que o procedimento em debate já se iniciou mediante a apresentação de DCOMP, desacompanhada, por autorização normativa, de qualquer prova do indébito ali indicado, posto que o Fisco teria ainda cinco anos para confirmá-lo.

Em verdade, a interpretação veiculada pela recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada. Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito. Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na forma da nova redação do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real conteúdo, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, sem que disso decorra perda nos controles fiscais. (negrejou-se)

Se, de fato, depois de transcorridos 5 (cinco) anos da informação do crédito em DIPJ, sua apuração, torna-se imutável, é de se questionar que interesse fiscal existiria na revisão de uma DIPJ que apontasse saldo negativo de IRPJ? Caberia ao Fisco antecipar-se à pretensão da contribuinte de utilizar este valor, com vistas a convalidá-lo ou retificá-lo? Nestas condições, somente se pode concluir que o interesse do Fisco sobre a apuração que resultou em saldo negativo surge, apenas, quando a contribuinte o utiliza em compensação, deflagrando-se a partir daí o prazo para sua conferência.

E, ainda que se insista na fluência do prazo para revisão do crédito, pelo Fisco, a partir do período de apuração correspondente, do recolhimento que se mostrou indevido, ou mesmo da declaração que inicialmente informou o indébito, é lícito concluir que, ao manifestar seu interesse em utilizar tal crédito mediante DCOMP, o sujeito passivo renuncia ao prazo em curso, e submete-se ao prazo fixado na sistemática prevista para aquele instrumento de utilização de créditos, sob pena de retirar a eficácia do §5o do referido art. 74 da Lei no 9.430/96.

Quanto às referências a julgados do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, contrários ao entendimento aqui expresso, cumpre citar que há, também, julgados na mesma linha aqui adotada:

*PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRECLUSÃO - Matéria não questionada em primeira instância, quando se inaugura a fase litigiosa do procedimento fiscal, e somente suscitada nas razões do recurso constitui matéria preclusa e como tal não se conhece. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. Não devem os órgãos julgadores tomar conhecimento de matéria atinente à suspensão da exigibilidade de débitos por ser matéria de execução, portanto, estranha à lide. SALDO NEGATIVO DO IRPJ.*

*HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.*

*Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de IRPJ apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.*

*VERIFICAÇÃO BASE DE CÁLCULO DO IRPJ.*

*A verificação da base de cálculo do tributo não é cabível apenas para fundamentar lançamento de ofício, mas deve ser feita, também, no âmbito da análise das declarações de compensação, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito, invocado pelo sujeito passivo, para extinção de outros débitos fiscais.*

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA.*

*A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. (Acórdão nº 103-23579, sessão de 18/09/2008)*

*SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. O procedimento de homologação do pedido de restituição/compensação consiste fundamentalmente em atestar a regularidade do crédito, ainda que tal análise implique em verificar fatos ocorridos há mais de cinco anos, respeitado apenas o prazo de homologação tácita da compensação requerida. (Acórdão nº 103-23571, Sessão de 18/09/2008)*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.*

*Nos termos da legislação, o fisco dispõe do prazo de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, para homologar a compensação declarada pelo sujeito passivo. [...] IRPJ. SALDO NEGATIVO. O reconhecimento de direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ reclama efetividade no pagamento das antecipações calculadas por estimativa, a apresentação do comprovante de retenção do IRRF emitido pela fonte pagadora, a comprovação da oferta à tributação da receita que ensejou a retenção e, ainda, a apresentação dos elementos indicadores dos resultados contábil e fiscal (balanço patrimonial, demonstrativo de resultado do exercício DRE e o Livro de Apuração do Lucro Real Lalur), de sorte a aferir a plena identidade entre estes e o teor informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ). [...] (Acórdão nº 1102-00.614, sessão de 24/11/2011)*

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL.*

*Os saldos negativos apurados nas declarações de IRPJ/CSLL não se submetem à homologação tácita, devendo ser regularmente comprovados quando integrarem pedidos de restituição/compensação. (Acórdão nº 1103-00.434, sessão de 30/03/2011)*

*SALDO NEGATIVO DO IRPJ. EXAME. DECADÊNCIA.*

*Inaplicável o conceito de decadência para o exame dos documentos que compõem a base de cálculo negativa do IRPJ objeto do pedido de restituição. (Acórdão nº 1202-00.519, sessão de 24/05/2011)*

*RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO ÔNUS DE PROVAR A EXISTÊNCIA DO INDÉBITO NÃO CONVALIDAÇÃO POR DECURSO DE PRAZO*

*Não estando em pauta procedimento que visa promover alteração na base de cálculo do tributo, para exigir débitos ou reverter/reduzir "prejuízo fiscal", mas apenas verificar a legitimidade do indébito a ser restituído/compensado, cabe perfeitamente averiguar a efetiva ocorrência dos requisitos para a sua formação. (Acórdão nº 180200.917, sessão de 29/06/2011)*

*SALDO NEGATIVO DE IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.*

*O saldo negativo de IRPJ não é passível de homologação tácita mas sim a base de cálculo apresentada na DIPJ, ficando assegurada a análise da liquidez e certeza do*

*direito creditório apresentado inclusive envolvendo períodos anteriores. (Acórdão nº 1803-00.889, sessão de 26/05/2011).*

De toda sorte, importa frisar que a homologação parcial das compensações aqui tratadas não teve como causa alterações procedidas, pela autoridade fiscal, na base de cálculo do CSLL. O reconhecimento parcial do direito creditório, como já evidenciado neste voto, decorreu da glosa de antecipações cuja liquidação não foi confirmada.

Estas as razões, portanto, para REJEITAR a arguição de decadência do direito de o Fisco revisar o saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2002.

No mérito, o litígio se circunscreve à confirmação do saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2002. Na primeira DCOMP apresentada (nº 28575.42854.250703.1.3.03-0017) a contribuinte informou que o saldo negativo seria de R\$4.723,16, formado por estimativa devida em dezembro/2002, para liquidação de débito no valor de R\$ 4.723,16. Na retificação promovida em 13/04/2007 (DCOMP nº 28503.66793.190407.1.7.03-0083) a contribuinte informou como direito creditório o saldo negativo de CSLL no ano-calendário 2002 no valor original de R\$ 11.221,83, detalhando sua composição com a indicação das estimativas apuradas ao longo do ano-calendário 2002. Além do pagamento das estimativas de janeiro a abril/2002 e de junho, outubro, novembro e dezembro/2002, a contribuinte informou que as demais estimativas (maio, julho, agosto, setembro e parte de outubro/2002) teriam sido compensadas com saldo negativo apurado no exercício/trimestre/mês/período de 2002.

Em DIPJ, a contribuinte deduziu na apuração da CSLL devida no ajuste anual estimativas de R\$ 61.356,59, apurando saldo negativo idêntico ao informado em DCOMP (R\$ 11.221,83), embora no detalhamento mensal tenha informado estimativas em valores que totalizavam R\$ 61.459,45 (fls. 29/36).

Em DCTF a contribuinte informou os débitos mensais de estimativa idênticos aos indicados na DIPJ e os vinculou aos seguintes créditos: 1) a estimativa de junho/2002 e parte da de outubro/2002 a pagamento; 2) as estimativas de maio, julho, agosto e setembro/2002 a compensação com saldo negativo de CSLL apurado em 31/12/2001; 3) parte da estimativa de outubro/2002 a compensação com saldo negativo de CSLL apurado em 31/12/2001, mas informada em DCOMP nº 035224927325070313037591. Não consta dos autos informação sobre a declaração de estimativas de janeiro a abril, novembro e dezembro/2002 (fls. 46/48) e às fls. 50/52 foi juntado despacho decisório de não homologação da compensação da parcela de R\$ 377,88 do débito de outubro/2002, cientificado à contribuinte em 09/10/2006.

Comparando estas informações com as constatações despacho decisório e no relatório da diligência fiscal tem-se:

		DCOMP	DIPJ	DCTF	D.Decisório	Diligência
CSLL devida			50.134,76		50.134,76	50.134,76
Antecipações			-61.356,59		-42.523,39	-37.757,04
Saldo Negativo		-11.221,83	-11.221,83		7.611,37	12.377,72
Estimativas Informadas	Pagas	01/2002	4.945,01	4.945,01		4.945,01
		02/2002	4.638,36	4.638,36		4.638,36
		03/2002	4.583,99	4.691,99		4.583,99
		04/2002	4.252,56	4.252,56		4.252,56
		06/2002	4.968,54	4.968,54	4.968,54	4.986,54
		10/2002	4.421,83	4.794,58	4.421,83	4.421,83
		11/2002	5.142,20	5.142,20		5.142,20
	12/2002	9.175,02	9.175,02		9.175,02	
	Compensadas	05/2002	4.878,46	4.878,46	4.878,46	-
		07/2002	4.805,24	4.805,24	4.805,24	-
		08/2002	4.643,59	4.643,59	4.643,59	-
		09/2002	4.523,90	4.523,90	4.523,90	-
		10/2002	377,88		377,88	377,88
	Total		61.356,58	61.459,45		42.523,39
Retenções		-	-		-	51,36

Sob a premissa de que, como informado em DCOMP nº 28575.42854.250703.1.3.03-0017 e em DCTF, todas as estimativas compensadas sem DCOMP estavam vinculadas a saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2001, a autoridade fiscal as glosou por infirmar o saldo negativo de CSLL informado na DIPJ, ao considerar como antecipações apenas as estimativas pagas naquele ano-calendário, vez que na DIPJ do ano-calendário 2000 não foi informado saldo negativo que pudesse sustentar as estimativas compensadas ao longo do ano-calendário 2001, mas sim CSLL a pagar (fl. 63).

Em sua manifestação de inconformidade, a interessada apresentou os demonstrativos de fls. 112/150 acerca das antecipações de CSLL no ano-calendário 2001, as quais teriam sido pagas ou parcialmente compensadas. Por sua vez, até a edição da Medida Provisória nº 66/2002, o art. 66 da Lei nº 8.383/91 permitia que as compensações entre tributos de mesma espécie fossem realizadas sem pedido, e a sua declaração em DCTF não era requisito para validade da compensação. Deste modo, para negar validade às estimativas de CSLL do ano-calendário 2002 liquidadas mediante compensação com saldos negativos de CSLL de períodos anteriores, seria necessário demonstrar que a contribuinte não dispunha de crédito escriturado em sua contabilidade, ou demonstrado em seus controles, para as referidas compensações. Por tal razão, o julgamento do recurso voluntário foi convertido em diligência para verificação da existência de créditos de CSLL oriundos de saldo negativos anteriores.

Nos documentos apresentados à autoridade fiscal encarregada da diligência observa-se que, à semelhança do que constatado acerca da apuração do IRPJ tratada no processo administrativo nº 10280.720288/2008-52, a contribuinte manteve no LALUR o controle de créditos decorrentes de estimativas pagas em períodos anteriores, dele deduzindo as parcelas destinadas a compensações de estimativas de mesma espécie e nele também acumulando as estimativas posteriormente pagas, assim como restituindo ao saldo, ou dele descontando, o efeito da apuração da CSLL ao final do ano-calendário (fls. 216/220, 336/337, 356/357, 368/369). Contudo, diversamente do que verificado no processo administrativo nº 10280.720288/2008-52, nestes autos a escrituração contábil somente foi apresentada para demonstração das estimativas pagas, sem qualquer evidência acerca do registro contábil das

estimativas compensadas. Desta forma, somente é possível dizer que, à semelhança do que observado em relação ao IRPJ, as estimativas de CSLL pagas também eram acumuladas em conta do grupo 1.1.25.05 - Impostos a Recuperar. De toda sorte, tendo em conta a adoção do mesmo procedimento para controle fiscal das estimativas de IRPJ e CSLL (excluída a realização do lucro inflacionário que somente se submete à incidência do IRPJ), é possível que a contribuinte também tenha registrado contabilmente os créditos decorrentes de saldos negativos passados de CSLL como exposto por esta Conselheira no voto condutor da Resolução nº 1302-XXXX, :

Nas planilhas preenchidas pela contribuinte a pedido da autoridade fiscal encarregada da diligência observa-se que a quitação das estimativas de janeiro a abril/2001 e de julho a dezembro/2001 foi contabilizadas a débito da conta 2.1.1.03.02 (IRPJ a recolher) e a crédito das contas 1.1.2.05.20 (IRPJ Estimativa 2000) e 1.1.2.05.21 (IRPJ (L.Inflac.) Estimativa 2000), conforme fls. 303 e 275/280. Os valores contabilizados a crédito da conta 1.1.2.05.20 coincidem com as estimativas informadas em DCOMP, e as parcelas mensais somadas aos valores contabilizados a crédito da conta 1.1.2.05.21 representam as estimativas informadas em DIPJ e DCTF. Por sua vez, o registro contábil da liquidação de uma obrigação mediante débito da conta passiva e crédito de uma conta ativo representativa de imposto a recuperar nada mais é do que a compensação na forma prevista no art. 66 da Lei nº 8.383/91.

Diante deste contexto, cumpriria investigar a origem do saldo de créditos da conta 1.1.2.05.20 (IRPJ Estimativa 2000) e se ele, ao contrário do que consignado na DIPJ do ano-calendário 2000, revelaria saldo negativo que suportasse as estimativas do ano-calendário 2001 aqui em debate. De outro lado, as mencionadas compensações com parcelas correspondentes a IRPJ (L.Inflac.) Estimativa 2000 não teriam qualquer relevância no presente litígio, vez que não foram computadas na determinação do saldo negativo do ano-calendário 2001 utilizado nas compensações aqui sob análise.

Esclareça-se, porém, que nos registros da parte B do LALUR apresentados à autoridade fiscal encarregada da diligência (fls. 237/247 e 429/456) observa-se que a contribuinte mantinha naquele livro fiscal, assim como na contabilidade, fichas separadas para controle do que considerava créditos por recolhimento a maior: uma referente a estimativas normais de IRPJ e outra decorrente de pagamentos de IRPJ possivelmente devido em virtude de lucro inflacionário realizado. Em cada grupo de fichas a contribuinte acumulava separadamente o valor das estimativas pagas (as normais sempre superiores às vinculadas a lucro inflacionário), atualizando-as monetariamente, e deduzindo deste saldo as estimativas compensadas, sendo que ao final do ano-calendário restituía ao saldo de créditos as estimativas que se mostravam indevidas em razão da apuração final (apuração de prejuízo ou de imposto menor que o pago durante o ano-calendário), bem como agregava ao saldo de estimativas normais as retenções na fonte aproveitadas no ajuste anual. As duas fichas de controle somente se comunicaram em razão da transferência, em 31/07/99, da parcela de R\$ 100.000,00 dos créditos vinculados a lucro inflacionário para o saldo de créditos decorrentes de estimativas normais. Apesar disso, tendo em conta a reversão de créditos ao final do ano-calendário 1999 por apuração de IRPJ anual inferior às estimativas, o saldo de créditos daquela ficha totalizou R\$ 312.547,42, e assim suportou, naqueles registros, a compensação das estimativas que, juntamente com outros pagamentos ao longo do ano-calendário 2000, formou o saldo negativo utilizado na compensação das estimativas aqui questionadas.

Registre-se, ainda, que há várias irregularidades no controle fiscal assim procedido pela contribuinte. Primeiro porque a parte B do LALUR se destina ao registro dos valores que devam influenciar a determinação do lucro real de períodos de apuração futuros e não constem da escrituração comercial, assim como dos valores excedentes a serem utilizados no cálculo das deduções nos períodos de apuração subsequentes, dos dispêndios com programa de alimentação ao trabalhador, vale-transporte e outros previstos no RIR/99, conforme seu art. 262, inciso III e IV. Os recolhimentos de IRPJ superiores ao devido no ajuste anual não se enquadram nestas categorias, e representam mero direito de crédito que pode e deve ser controlado contabilmente, o que pode também ter sido feito pela contribuinte, mediante lançamentos a débito nas contas 1.1.2.05.20 (IRPJ Estimativa 2000J e 1.1.2.05.21 (IRPJ (L.Inflac.)Estimativa 2000). Além disso, a contribuinte agregou as atualizações monetárias a partir do recolhimento das estimativas, o que foi apenas parcialmente admitido até 31/12/96 na forma do art. 37, §4º da Lei nº 8.981/95. Já, com referência à atualização dos créditos pela variação da taxa SELIC a partir de 01/01/96 (art. 39, §4º da Lei nº 9.250/95), seu acréscimo era possível na forma de juros simples, e não compostos, como calculado pela contribuinte.

[...]

Retomando a verificação do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2000 na escrituração da contribuinte, nota-se às fls. 397/414 que, ao contrário do que consignado na parte B do LALUR, quando registrou estimativas compensadas com o saldo de créditos transferido de 1999 em quase todos os meses do ano-calendário 2000 (com exceção de abril, maio e junho, quando foram promovidos pagamentos), na contabilidade a contribuinte registrou IRPJ a recolher apenas nos meses de abril, maio e junho/2000, liquidando tais obrigações com lançamentos em contrapartida a sua conta bancária. Ao final do ano-calendário, porém, é registrada a obrigação de R\$ 144.444,47, liquidada mediante compensação.

Significa dizer que, além das estimativas recolhidas em abril, maio e junho/2000, nos valores de R\$ 16.951,27, R\$ 26.001,67 e R\$ 29.706,54 como indicado à fl. 397, a contribuinte também registrou IRPJ quitado mediante compensação em 31/12/2000 no valor de R\$ 144.444,47. Considerando, como exposto na DIPJ, a apuração de débito no valor de R\$ 144.444,47, há evidências, nestes registros contábeis, de saldo negativo de IRPJ, no ano-calendário 2000, ao menos de R\$ 72.659,48, diversamente do que indicado na DIPJ e tomado como referência pela autoridade fiscal em sua análise inicial do crédito. Apenas que os registros do Livro Razão referentes à conta 1.1.2.05.20 (IRPJ Estimativa 2000) no ano-calendário 2000 não foram juntados aos autos, e não foi possível confirmar se o IRPJ a recolher de R\$ 144.444,47 foi mesmo liquidado em contrapartida a lançamento nessa conta. Por esta razão, aliás, os registros contábeis juntados aos autos não permitem aferir a composição do saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2000, como originalmente requerido na Resolução nº 1101-000.113.

Acrescente-se, ainda, que os demais elementos apresentados à autoridade fiscal encarregada da diligência indicam que nos períodos anteriores, de 1995 a 1999, a contribuinte teria acumulado outros créditos a recuperar a título de IRPJ, os quais seriam passíveis de compensação se evidenciado que as antecipações foram superiores ao IRPJ devido a cada ano-calendário, ou seja, na condição de saldo negativo, e não de antecipações indevidas ou recolhidas a maior, como interpretou a autoridade fiscal encarregada da diligência a partir dos demonstrativos de fl. 162 e 236. Isto porque, embora em tais demonstrativos a contribuinte vincule individualmente os pagamentos de 1996 a 2000 para liquidação das estimativas de IRPJ devidas no ano-calendário 2001, seus registros no LALUR, que podem ter

acompanhado os registros contábeis nas contas 1.1.2.05.20 (IRPJ Estimativa 2000J e 1.1.2.05.21 (IRPJ (L.Inflac.)Estimativa 2000) e nas semelhantes que lhes antecederam para registro contábil de créditos a recuperar de 1995 a 1999 (como indicado no plano de contas à fl. 275), permitem cogitar que as estimativas foram, a cada ano, confrontadas com o IRPJ devido ao final do período, e o excedente acumulado como crédito a recuperar, como esperado na sistemática do lucro real anual, apesar de o controle contábil não distinguir o saldo negativo apurado em cada ano-calendário, mas sim acumulá-los, ao final, nas duas contas contábeis referidas.

Por tais razões, cogitando que também no âmbito da CSLL a contribuinte, desde o ano-calendário 1995, acumula nas contas do grupo n.º 1.1.2.05 recolhimentos de estimativas em valor superior à CSLL apurada ao final do ano-calendário, e tendo em conta que o eventual saldo remanescente em 31/12/2001 **poderia ter suportado a compensação das estimativas de CSLL de junho a outubro/2002 nos valores informados na DCOMP n.º 28575.42854.250703.1.3.03-0017**, o presente voto é no sentido de novamente **CONVERTER o julgamento em diligência para que a autoridade fiscal se manifeste sobre a existência e regularidade da formação de saldos de crédito a título de CSLL em contas do grupo n.º 1.1.2.05, para tanto avaliando:**

- As estimativas apuradas a partir do ano-calendário 1995, os pagamentos promovidos e as liquidações por meio de compensação escrituradas na forma do art. 66 da Lei n.º 8.383/91, assim como as informações nas DIPJ e DCTF apresentadas;
- A CSLL devida ao final de cada ano-calendário; e
- Os critérios de atualização aplicados aos créditos que, acumulados, resultariam no saldo final de 31/12/2001.

Confirmando a disponibilidade de créditos de CSLL em 31/12/2001, passíveis de compensação com as estimativas de CSLL de junho a outubro/2002, indicadas na DCOMP n.º 28575.42854.250703.1.3.03-0017 como liquidadas por compensação, a autoridade fiscal deverá imputar o crédito aos débitos, informando quais estimativas teriam a compensação legitimada, e qual sua repercussão na determinação do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2002.

Ao final, deverá ser elaborado relatório circunstanciado, a ser cientificado ao sujeito passivo com a concessão de prazo de 30 (trinta) dias para complementação de suas razões de defesa.

**A diligência foi realizada** e formalizada conforme Relatório de Diligência Fiscal, cujas conclusões transcreve-se a seguir:

(...)

Em atendimento à intimação constante do Termo de Diligência Fiscal (fls. 512 a 515), a contribuinte apresentou a documentação de fls. 521 a 618, em complemento à de fls.207 a 304 e 319 a 399, apresentada quando da realização da diligência fiscal encerrada em 6/3/2015.

Além desses, foram também juntados ao processo os documentos de fls. 619 a 977, extraídos dos sistemas informatizados da RFB.

O conjunto de dados contábeis e fiscais assim constituído foi então analisado e os valores computados, respeitando-se as regras de apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e de atualização monetária vigentes em cada um dos períodos de apuração, tendo sido, ao final, organizados e sintetizados nos quadros que compõem o item 3 deste relatório.

(...)

#### **4. CONCLUSÃO**

##### **4.1 Crédito de Saldo Negativo de CSLL - Ano-calendário 2001**

O conjunto formado pelos dados extraídos da documentação contábil e fiscal apresentada pela contribuinte (fls. 207 a 304, 319 a 399, 521 a 618) e pelos dados arquivados nas bases informatizadas da RFB (DIPJ - fls. 979 a 1.066, DCTF - fls. 706 a 787, DARF -fls. 788 a 884, Sapli - fls. 964 e 965), permite afirmar que o saldo negativo de CSLL resultante do ajuste anual ao final do ano-calendário 2001 foi suficiente para quitar integralmente, por compensação, a CSLL referente a maio/2002, além de compensar parcialmente a CSLL referente a junho/2002. Entretanto, o crédito não foi suficiente para compensar os débitos apurados nos meses de agosto, setembro e outubro/2002 (Quadro 21).

##### **4.2 Crédito de Saldo Negativo de CSLL - Ano-calendário 2002**

Após efetuar os ajustes exigidos pelas normas reguladoras, verificou-se que a contribuinte apurou CSLL a pagar no montante de R\$ 1.263,14 ao final do ano-calendário 2002 (Quadro 22), sendo, portanto, inexistente o crédito indicado nas DCOMP n.ºs 28503.66793.190407.1.7.03-0083 (fls. 966 a 973) e 27976.01379.190407.1.7.03-3550 (fls. 974 a 977).

Concluída a diligência, a Recorrente foi devidamente cientificada. Todavia, não manifestou-se. Os autos retornaram ao Carf.

É o relatório.

#### **Voto**

Conselheiro Rogério Aparecido Gil - Relator

A tempestividade e os demais pressupostos de admissibilidade do Recurso Voluntário foram analisados por ocasião da referida Resolução e o recurso foi conhecido.

Conforme consignado na citada Resolução, diante da possibilidade de que, também no âmbito da CSLL a Recorrente, desde o ano-calendário 1995, pudesse estar acumulando nas contas do grupo nº 1.1.2.05 recolhimentos de estimativas em valor superior à CSLL apurada ao final do ano-calendário, e tendo em conta que o eventual saldo remanescente em 31/12/2001 poderia ter suportado a compensação das estimativas de CSLL de junho a outubro/2002 nos valores informados na DCOMP nº 28575.42854.250703.1.3.03-0017, foi designada a referida diligência.

Como visto, a DRF manifestou-se sobre a existência e regularidade da formação de saldos de crédito a título de CSLL em contas do grupo nº 1.1.2.05, avaliando:

- As estimativas apuradas a partir do ano-calendário 1995, os pagamentos promovidos e as liquidações por meio de compensação escrituradas na forma do art. 66 da Lei nº 8.383/91, assim como as informações nas DIPJ e DCTF apresentadas;
- A CSLL devida ao final de cada ano-calendário; e
- Os critérios de atualização aplicados aos créditos que, acumulados, resultariam no saldo final de 31/12/2001.

Conforme Relatório de Diligência Fiscal , em relação ao **Crédito de Saldo Negativo de CSLL - Ano-calendário 2001**, o conjunto formado pelos dados extraídos da documentação contábil e fiscal apresentada pela contribuinte (fls. 207 a 304, 319 a 399, 521 a 618) e pelos dados arquivados nas bases informatizadas da RFB (DIPJ - fls. 979 a 1.066, DCTF - fls. 706 a 787, DARF -fls. 788 a 884, Sapli - fls. 964 e 965), permitiu afirmar que o saldo negativo de CSLL resultante do ajuste anual ao final do ano-calendário 2001 foi **suficiente para quitar integralmente**, por compensação, a CSLL referente a **maio/2002**, além de **compensar parcialmente a CSLL referente a junho/2002**. Entretanto, **o crédito não foi suficiente para compensar os débitos apurados nos meses de agosto, setembro e outubro/2002** (Quadro 21). Registrou-se, assim, a existência de débito pendente de pagamento de: **R\$377,88**.

No que diz respeito ao **Crédito de Saldo Negativo de CSLL - Ano-calendário 2002**, após efetuar os ajustes exigidos pelas normas reguladoras, verificou-se que a contribuinte apurou CSLL a pagar no montante de R\$ 1.263,14 ao final do ano-calendário 2002 (Quadro 22), sendo, portanto, **inexistente o crédito indicado nas DCOMP** n.ºs 28503.66793.190407.1.7.03-0083 (fls. 966 a 973) e 27976.01379.190407.1.7.03-3550 (fls. 974 a 977). Registrou-se, assim, a existência de débito pendente de pagamento de: **R\$1.263,14**.

Quanto à utilização dos Créditos de Saldo Negativo de CSLL do AC 1995 ao AC 2002, os montantes originais e a destinação dada aos créditos correspondentes a saldo negativo de CSLL apurados nos ano-calendário 1995 a 2002, registrou-se que há os seguintes débitos a serem pagos pela recorrente: a) 1995, R\$63.507,70; b) 1998, R\$663,14; c) 2002, R\$1.263,14.

Com base em tais conclusões da DRF, voto no sentido negar provimento.

(assinado digitalmente)

Rogério Aparecido Gil

Processo nº 10280.900569/2006-25  
Acórdão n.º **1302-002.919**

**S1-C3T2**  
Fl. 18

---