



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10530.720169/2006-49
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1302-005.602 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de agosto de 2021
Recorrente PIRELLI PNEUS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2000

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO ORIGINADO EM ANOS ANTERIORES. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DAS COMPENSAÇÕES DE ESTIMATIVAS MENSAS NÃO CONFIRMADAS. INOCORRÊNCIA.

Não cabe decretar a homologação tácita das estimativas mensais compensadas com saldo negativo de períodos anteriores, tendo em vista sua natureza de antecipação de tributo. Na verificação deste componente não existe limitação temporal, já que o objetivo é confirmar as antecipações correspondentes às estimativas declaradas como pagos ou compensados, permanecendo inalterado o valor correspondente ao imposto devido nos períodos anteriores.

SALDO NEGATIVO. AINDA QUE COMPROVADAS PARTE DAS ESTIMATIVAS, AINDA SE CHEGA A VALOR A PAGAR.

Mesmo a se considerar as retificações propostas ao longo do acórdão, com o reconhecimento, e parte, das estimativas de 2000, ainda assim não se verificaria, quanto este ano, a formação de saldo negativo. Neste caso, mesmo que por motivos distintos, há de se considerar corretas as conclusões da DRJ e da DRF, deixando de reconhecer o direito creditório postulado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade; por voto de qualidade, em rejeitar a prejudicial de decadência do direito de revisão das estimativas compensadas em processo, vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca (relator), Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert; e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias, Marcelo Cuba Netto e Fabiana Okchstein Kelbert, que davam provimento. Os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias e Fabiana Okchstein Kelbert votaram pelas conclusões do relator quanto à preliminar; e o conselheiro Ricardo Marozzi Gregório votou pelas conclusões do relator quanto ao mérito. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, em relação à matéria em que o relator foi vencido. O conselheiro Marcelo Cuba Netto, por ter estado ausente momentaneamente, não votou em relação à preliminar de nulidade.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca – Relator

(documento assinado digitalmente)

Andréia Lúcia Machado Mourão – Redatora designada

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente), Ricardo Marozzi Gregório, Flávio Machado Vilhena Dias, Andreia Lucia Machado Mourão, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Gustavo Guimarães da Fonseca.

Relatório

Cuidam os autos de declaração de compensação (e-fls. 2/16) por meio da qual a insurgente pretende o reconhecimento de direito creditório afeito à saldo negativo de CSLL, apurado no exercício de 2001 (ano-calendário de 2000) para compensação com obrigações próprias.

O aludido saldo, como se depreende da DCOMP supra e da própria DIPJ (e-fl. 32), seria composto, essencialmente, por estimativas pagas e estimativas compensadas com saldos negativos apurados em exercícios anteriores (1999). Em vista disso, a Autoridade Administrativa, ao se debruçar sobre a aludida pretensão, revisitou todos os períodos que, de alguma forma, impactaram na formação do predito saldo. O exame intentado por meio do Despacho Decisório de e-fls. 372 e ss voltou, assim, no tempo e iniciou a análise do direito creditório pelo saldo negativo apurado pela interessada no anos de 1996, 1997 e 1998, todos utilizados para compensar estimativas de 1999 o qual, como já dito, impactou diretamente no cálculo do saldo objeto desta demanda (ano-calendário de 2000).

Agora, peço vênia aos meus pares para quebrar o protocolo e fazer um relatório um tanto quanto diferente do que normalmente faço (quiçá, que todos fazem). Isto porque, como se verá, uma parte substancial dos motivos declinados pela Autoridade Fazendária foi simplesmente ignorada pela DRJ. Assim, para que fique mais fácil se compreender qual é, de fato, o litígio, em especial após a interposição do recurso, farei uma descrição conjunta dos fundamentos adotados pela Unidade de Origem, ano a ano, dos argumentos trazidos na manifestação de inconformidade e da solução apresentada pela turma *a quo*.

Isto posto, e em relação ao ano-calendário de 1996, a DRF entendeu que inexistiu saldo negativo (originariamente informado na DIPJ no montante de R\$ 475.028.72), ante a glosa intentada quanto a despesas declaradas pela empresa a título de Juros sobre Capital Próprio (por falta de comprovação do recolhimento do IRRF incidente sobre estes pagamentos). Acerca disso, além de trazer elementos que comprovariam o recolhimento integral do IRFonte incidente sobre os aludidos JCP, a interessada alegou, ainda, que a DRF teria desconsiderado pagamentos

extemporâneos feitos sob o pálio dos preceitos do art. 138 do CTN (estimativas de janeiro a outubro) e, portanto, desacompanhados da multa moratória. Demais a mais, afirmou que a Unidade de Origem também não teria computado uma estimativa compensada (abril) no valor de R\$ 43.062,00.

A DRJ (e-fls. 744 e ss), diga-se, ignorou a “glosa” intentada ao analisar este ano calendário, partindo, pois, do lucro líquido informado pela empresa na DIPJ. E, ao fazer desta forma, além de reconhecer a procedência da alegação da parte quanto a atualização de uma das estimativas que compuseram o aludido saldo (março de 1996), admitiu que a interessada teria, de fato, apurado o saldo negativo tal qual originariamente declarado, no importe de R\$ 475.028,72. No entanto, como valor já seria objeto de questionamento em outro processo (10805.002911/98-65), que, à época, se encontrava pendente de julgamento (os autos estariam na Câmara Superior), ele não poderia ser utilizado nas compensações realizadas no ano-calendário imediatamente ulterior.

Quanto ao exercício de 1998 (AC 1997), mais uma vez a DRF promoveu a glosa de despesas com juros sobre capital próprio e, nesta esteira, após a confirmação de parte das estimativas pagas e com a recomposição do lucro líquido, entendeu existente um saldo negativo menor que aquele informado pela empresa. A então impugnante, retomou o questionamento da predita glosa (trazendo documentos que, alegadamente, a afastariam). Demais disso, afirmou que a diferença apurada quanto as estimativas pagas/compensadas decorreria de depósitos judiciais por ela realizados, nos autos da ação de nº 94.0027036-4, o quais, destarte, deveriam compor o crédito em exame. O saldo relativo a este exercício seria, portanto, de R\$ 2.239.353,63, o qual, deduzida uma parcela utilizada em compensações sem processo (R\$ 934.172,35 utilizados para quitar as estimativas informadas nas DCTFs do 3º e 4º trimestres do ano-calendário de 1999), resultaria num montante disponível de R\$ 1.305.181,28 (contra R\$ 1.070.565,43 apontado pela SRF).

Sobre este período, a Turma *a quo* mais uma vez desconsiderou a glosa proposta pela Unidade de Origem e partiu do exame do lucro líquido informado pela impugnante em sua DIPJ. No entanto, encampou, *in totum*, as conclusões da DRF notadamente ante uma afirmada falta de liquidez e certeza quanto as parcelas que teriam sido objeto de depósito judicial (sem uma decisão definitiva, não haveria certeza quanto a sua disponibilidade). A DRJ, ainda neste ponto, apresentou outra observação, cujo teor reproduzo abaixo:

Assim, embora tenha sido proferida decisão monocrática favorável a contribuinte nos autos do Mandado de Segurança nº 94.0027036-4, **reconhecendo indevidos os pagamentos a título de contribuição ao PIS e autorizando a compensação dos indébitos tributários**, não ocorreu o trânsito em julgado da referida ação judicial.

Lembrou, no mais, que a interessada não teria considerado em suas demonstrações, a própria parcela do crédito (R\$ 934.172,35) utilizada em compensações sem processo, relativas à exercícios futuros.

Passando-se ao ano calendário de 1998 (exercício 1999), além de insistir na glosa já feita quanto aos exercícios anteriores (JCP), a DRF, a exemplo do ano anterior, identificou o pagamento de apenas parte das estimativas e, ainda, considerou uma compensação sem processo, tendo como crédito o saldo negativo deste ano-calendário, para quitação de obrigações confessadas quanto ao primeiro trimestre de 1999. Assim, entendeu inexistente qualquer crédito neste período. Aqui a contribuinte reprisou seus argumentos quanto a glosa já mencionada, insistiu que uma parte das diferenças relativas às estimativas teria origem em depósitos judiciais

realizados no âmbito do processo judicial já tratado alhures (R\$ 45.552,00) e que o restante (R\$ 1.225.442,57) seria decorrência do não reconhecimento do saldo negativo apurado em 1997, uma vez que utilizado para compensação de parcela das estimativas de 1998.

Sobre este ponto, a DRJ manteve incólume o Despacho Decisório, seja por inadmitir o uso dos valores depositados em juízo, seja porque, quanto a importância de R\$ 1.225.442,57, a empresa não teria informado a respectiva compensação em DCTF (que se prestaria para comprovar a compensação sem processo das estimativas com o saldo negativo de 1997).

No que tange ao exercício 2000, ano-calendário de 1999, houve nova glosa de despesas com JCP e a confirmação parcial das estimativas compensadas. Neste caso, e mesmo a se considerar a dedução feita pela empresa relativa ao 1/3 da COFINS (na forma da Lei 9.718/98), ainda se apurou CSLL a pagar, ao invés de saldo negativo. A empresa se defendeu afirmando que a DRF não teria deduzido a parcela relativa a COFINS e que, quanto ao mais, as diferenças apontadas decorreriam, diretamente, do não reconhecimento dos saldos negativos apurados nos anos-calendários de 1996 a 1998.

No acórdão recorrido, e partindo do lucro líquido informado pela interessada (deixando-se de lado, outra vez, as glosas relativas à JCP), restou consignado que o 1/3 da COFINS foi, sim, considerado pela Unidade de Origem. Outrossim, e quanto as estimativas deste ano, a se considerar as apurações relativas aos anos anteriores e as compensações sem processo, já admitidas, a DRJ concluiu pela inexistência de saldo negativo também neste exercício.

Por fim, e acerca do ano-calendário de 2000 (exercício de 2001), os exames realizados nos períodos anteriores tiveram impacto direto na respectiva apuração. A DRF, feitas todas as análises anteriormente descritas, entendeu inexistente o saldo negativo pretendido pela empresa já que boa parte das estimativas deste período teriam sido quitadas com o saldo negativo de 1999, já considerado inexistente. Sobre isto, a defesa da contribuinte se limita a sustentar a existência de saldos suficientes para a quitação das aludidas estimativas, reportando-se, assim, às alegações afeitas quanto aos demais períodos. E, por tudo o que já foi exposto anteriormente, a DRJ se limitou, neste ponto, a confirmar o despacho decisório (mormente a vista da inexistência de saldo negativo em 1999).

O acórdão recorrido recebeu a ementa cujo teor reproduzo a seguir:

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO
(SALDO NEGATIVO DE CSLL).

Descabe homologar a compensação de débitos de responsabilidade do sujeito passivo em razão de inexistência do crédito pleiteado pelo sujeito a título de saldo negativo da contribuição social sobre o lucro líquido.

A agora recorrente foi cientificada do julgamento acima em 06/11/2008 (AR de e-fl. 758), tendo interposto o seu recurso voluntário em 08/12/2008 (e-fl. 764) em que, em síntese, afirmou, de início, a “*nulidade da retificação do saldo negativo do ano-calendário de 2001*”. Pelo que expõe, as compensações sem processo realizadas quanto as estimativas de 2000 (e não 2001, como equivocadamente declinado no apelo) já teriam sido validadas pela SRF (expressa ou tacitamente), padecendo de “*nulidade a retificação do saldo negativo de CSLL dos anos calendários 1996/1999 levada a efeito pela DERAT*”. Em linhas gerais, como o Despacho Decisório proferido nestes autos teria ocorrido apenas em 2006, todos os registros relativos a tais

compensações já teriam sido objeto de homologação tácita, não tendo havido, neste interregno, qualquer ato de lançamento (impreterível) para se exigir os débitos objetos daquelas compensações.

No mérito, defendeu a improcedência das retificações impostas.

Quanto ao ano de 1996, sustentou que a DRJ teria reconhecido o saldo negativo tal como destacado pela empresa, mas, em suas palavras, a decisão teria afirmado que apenas R\$ 306.329,45 teriam sido *“compensados com estimativas do ano-calendário de 1999, mantendo, sem qualquer fundamento, o montante de R\$ 168.699,27 (475.028,72 - 306.329,45) como Saldo Negativo do ano-calendário de 1996 não utilizado pelo contribuinte”*. Pede, então, o reconhecimento desta parcela remanescente.

Em relação ao ano-calendário de 1997, destaca, primeiramente, que o objeto da ação de nº 94.0027036-4 não seria a contribuição para o PIS, como descrito no acórdão recorrido, mas a própria CSLL, tendo sido, este, o tributo depositado em juízo, ainda que especificamente, as estimativas mensais desta exação. E assim, semelhantes valores deveriam ser considerados na formação do aludido saldo. Demais disso, esclareceu que tanto a DRF, como a DRJ, consideraram que o valor R\$ 934.172,35 foi utilizado em compensação sem processo em exercícios futuros, mas nada disseram quanto ao saldo remanescente (R\$ 1.305.181,28¹), que também teria sido utilizado para a compensação das estimativas de 1999.

No que toca ao ano de 1998 as importâncias não reconhecidas pela turma *a quo* teriam origem na compensação de estimativas realizada com saldo negativo proveniente do ano 1997 (R\$ 1.225.552,57, tratado acima) e, ainda, nas estimativas depositadas no âmbito da ação judicial de nº 94.0027036-4 (R\$ 45.552,00), reiterando que o objeto desta ação não foi a contribuição para o PIS mas, isto sim, a própria CSLL. Acerca das estimativas compensadas, acrescenta que, não obstante não terem sido informadas em DCTF, tais compensações foram informadas pela empresa em sua DIPJ e, destarte, deveriam compor o saldo negativo deste ano de 1998.

Dando continuidade à suas razões de insurgência, defende, em relação ao ano 1999, que a decisão recorrida teria incorrido em erro grosseiro. A sua explicação é bem entendida a partir da leitura do seguinte trecho de seu apelo. Confira-se:

Com efeito, o D. Julgador de primeira instância foi conduzido a erro pela DERAT, que ao reproduzir a "Tabela 10" em seu despacho decisório, às fls. 352, evidentemente equivocou-se ao lançar como resultado confirmado do período um débito de R\$ 4.303.318,32, quando o correto pelo próprio cálculo da Fazenda é um Saldo Negativo de R\$ 2.534.116,16 (e-fl. 786).

Demais disso, sustenta, as divergência apontadas decorreriam das estimativas compensadas em períodos pretéritos, as quais, ainda que não tenham sido declaradas em DCTF, foram descritas em sua DIPJ. Somando-se o que já foi exposto quanto aos anos de 1996 a 1998, afirma que estas estimativas deveriam compor o saldo de 1999.

¹ Resultando do saldo originariamente informado, R\$ 2.239.353,63, deduzido da importância utilizada em compensação sem processo, como reconhecido pelos citados órgãos, no valor de R\$ 934.172,35.

Finalmente, sobre o ano de 2000, expõe que, reconhecido o saldo negativo de 1999 (R\$ 4.555.616,65), impõe-se o reconhecimento do saldo negativo cuja recuperação se pretende por meio da DCOMP objeto desta demanda, no importe de R\$ 1.978.379,09.

Diante disso, pediu o provimento de seu recurso.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca, Relator.

O recurso é tempestivo e, no mais, preenche os requisitos intrínsecos e extrínsecos de cabimento pelo que, dele, tomo conhecimento.

I DA MATÉRIA EM LITÍGIO.

De antemão, e conquanto a DRF tenha procedido ao recálculo do próprio lucro líquido da empresa nos anos de 1996 a 1998, mediante glosa das despesas incorridas pela recorrente com o pagamento de JCP, o fato é que a DRJ ignorou esta crítica fiscal e partiu, sempre, para todos os aludidos períodos, do montante informado pela empresa em suas DIPJ. Não se sabe se por discordar da Unidade de Origem ou por simples descuido, é fato que, para a Turma *a quo*, as apurações do lucro líquido realizadas pela recorrente não mereceram críticas.

Como ao recurso não pode ser emprestado efeito contrário ao interesse da própria insurgente (*non reformatio in pejus*) e, demais a mais, não houve recurso de ofício (nem caberia), esta parte do *decisum* tornou-se definitiva. Assim, a despeito das glosas tratadas acima, o fato é que estas não prevaleceram. O cômputo do ajuste dos anos de 1996 a 1998, neste diapasão, deve, como feito pela DRJ, partir do lucro líquido informado pela interessada em suas DIPJ.

Afora isso, a contribuinte traz diversos argumentos ou críticas ao acórdão recorrido acerca de questões que jamais foram tratadas pela citada decisão.

Em relação ao ano de 1996, alega que a Turma *a quo* teria reconhecido o saldo negativo de R\$ 475.028,72, mas que apenas a parcela de R\$ 306.329,45 teria sido reconhecida como utilizável para compensação de estimativas devidas no ano de 2000 (ano-calendário de 1999). *Permissa venia*, mas o que disse o órgão julgador de primeiro grau é que as parcelas dos anos de 1996 a 1998 teriam sido integralmente utilizadas para quitar parte ou a totalidade de algumas das estimativas de 2000 (em verdade, seria 1999), incluindo-se aquelas relativas aos meses de outubro e novembro cuja quitação teria se dado a partir do saldo negativo de 1996. Desta forma, não restaria saldo para compensar com os demais débitos relativos ao ano de 1999. Nada mais.

A DRF não reconheceu nenhum valor quanto ao ano de 1996 precisamente por conta da glosa de despesas com JCP. A DRJ, por sua vez, não obstante reconhecer a correção do valor declarado pela empresa, somente se opôs ao aproveitamento deste crédito porque as parcelas componentes deste saldo estariam sendo discutidas em outra demanda administrativa (na qual foram debatidos os efeitos da denúncia espontânea a fim de excluir, ou não, a multa de mora).

No que tange, outrossim, ao problema da falta de informação em DCTF sobre algumas das compensações realizadas sem processo (mas que, segundo a recorrente, constariam de sua DIPJ), semelhante situação seria divisível apenas no ano-calendário de 1998, quanto ao qual esta questão foi, realmente, aventada pela DRJ. Isto, todavia, não se repetiu quanto a nenhum outro ano-calendário.

Assim, assentados os fatos que se encontram efetivamente em litígio, e delimitados os anos sobre os quais cada argumento deve ser analisado, destaco, agora, que o que este Colegiado deverá analisar é, tão só, o que se segue:

- a) o fato do saldo negativo de 1996 ter sido objeto de outro processo administrativo poderia obstar o seu uso para a realização de compensações sem processo em exercícios futuros? Mais que isso, este argumento não representaria uma inovação ilícita por parte da turma julgadora *a quo*?
- b) os valores de estimativas mensais depositados mensalmente poderiam ser acrescidos aos ajustes dos anos de 1997 e 1998?
- c) quanto ao ano de 1999 houve, de fato, erro de cálculo por parte da DRF e da DRJ e este erro seria suficiente para alterar as conclusões suportadas pelas autoridades administrativas, inclusive quanto ao ano-calendário de 2000?
- d) por fim, e é claro, caso superados os assuntos destacados nos itens acima, e feita recomposição de cada ano-calendário tratado no feito, seria possível atestar a correção do valor do direito creditório pretendido pela insurgente?

Insisto: a glosa de despesas com JCP não se encontra em litígio. Somente as questões acima aventadas ainda poderão ser objeto de exame. E sobre elas, e ainda sobre a preliminar de mérito suscitada pela recorrente, é que devemos nos manifestar.

Destaque-se, todavia, que há uma questão prejudicial a ser apreciada e que, caso acolhida, dispensará qualquer exame adicional, inclusive quanto aos exercícios pretéritos. Vejamos, então.

II DA PRELIMINAR DE NULIDADE.

A recorrente sustenta a nulidade do despacho decisório por pretender, neste feito, revisar o saldo negativo apurado ao longo dos anos de 1996 a 2000, mormente porque, segundo as suas palavras, *“todos os pagamentos e compensações realizadas pelo contribuinte naquela ocasião, foram integralmente validados (tácita ou expressamente) pela Receita Federal do Brasil”*.

Em apertada síntese, toda a celeuma ficou adstrita às compensações sem processo e, ainda, aos valores das estimativas depositados em juízo. Sobre estas últimas, realmente não há nenhum óbice à sua constatação/verificação. Se o contribuinte não pagou o tributo antecipadamente, por certo não fez nem surgir o seu direito creditório, sendo, assim, impensável sequer tangenciar a figura da decadência (não há o caso temporal de obrigação que nunca se constituiu).

Quanto as compensações, noutra giro, a questão muda de figura... este Relator tem, de fato, posição firme no sentido de que as compensações sem processo somente podem ser revistas por meio de lançamento, sendo impossível “glosá-las” em processos como o presente (cujo objeto seja a compensação de saldo negativo formado, precisamente, pelas estimativas compensadas na forma do art. 14 da IN 21/97 ou do art. 66 da Lei 8.383/91).

Contudo, é preciso destacar que uma eventual revisão destas compensações, mesmo que juridicamente impossível, não encerra qualquer mácula à ampla defesa; e quanto a competência, o agente fiscal federal é, sim, o ente competente para fazer o lançamento, ainda que não possa fazê-lo aqui. Neste caso, a par do posicionamento pessoal deste Julgador, está mais que claro que o ajuste dos saldos negativos de 1996 a 2000, ao menos no que toca às compensações de estimativas sem processo, não encerra qualquer nulidade, dado que não tipificadas as hipóteses do art. 59, I e II, do Decreto 70.235/72.

Nada impede, por óbvio, que semelhante argumento seja apreciado enquanto matéria de mérito, e assim será feito. Mas nulidade, por certo, não há.

III MÉRITO. A “GLOSA” DAS COMPENSAÇÕES FEITAS NA FORMA DO ART. 14 DA IN 21/97.

Ao me debruçar sobre este tema no passado, cheguei a defender que à tais compensações, mesmo antes do advento da Lei 10.633/02, quando confessadas em DCTF, aplicar-se-ia o entendimento cravado no Parecer Cosit de nº 2/2018, já que haveria, aí, a possibilidade de exigência do débito informado, independentemente de lançamento.

A questão é, por certo espinhosa, e, hoje, entendo, meu posicionamento não estava integralmente correto.

Com efeito, a Lei 9.430/96, na sua redação anterior à MP 66/02, autorizava a compensação de créditos passíveis de restituição ou ressarcimento com tributos ou contribuições de sua administração, sem, contudo, caracterizá-la como forma de extinção condicionada da obrigação tributária. Em linhas gerais, os débitos objetos do procedimento até então previsto na legislação de regência:

- a) permaneciam existentes;
- b) não eram, em razão **exclusivamente** da compensação postulada, confessados.

Como pude me posicionar quando da prolação do acórdão de nº 1302-003.911 (ainda que tenha restado vencido neste ponto), precisamente por conta da situação descrita em “b”, acima, a PGFN, por meio do Parecer CDA/CAT 1.499/05, assentou o entendimento de que antes da MP 66 o débito objeto do pedido de compensação “*teria que ser constituído por outra modalidade*”. Por consentâneo lógico, se a obrigação cuja extinção se pretende não estivesse informada em DCTF, a sua exigência somente poderia se dar após a sua regular constituição, quiçá, por lançamento, como já se pronunciou, *in casu*, o STJ:

[...] A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que no sentido de que antes de 31.10.2003 havia a necessidade de lançamento de ofício para se cobrar a diferença dos débitos apurados em DCTF decorrentes de compensação indevida (AgInt no REsp 1.604.375/PB, Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 20/02/2018 e publicado no DJe de 26/10/2018).

Isto porque, até então, a compensação pressupunha, na redação original do citado art. 74, prévia autorização por parte do fisco federal.

Apenas com as modificações introduzidas pela MP 66/02 é que a compensação passou a se dar mediante declaração, extinguindo o débito sob condição resolutória; e, somente com o advento da MP 135/03, passou a constituir confissão de dívida.

No caso das estimativas compensadas, vejam bem, este mesmo Colegiado, naquele feito mencionado acima (Acórdão de nº 1302-003.911²), assentou a inaplicabilidade do PN Cosit 2/2018 exatamente por não haver, no entendimento da maioria, confissão de dívida (perfilhando-se, assim, ao próprio entendimento externado pela PGFN e pelo STJ). O problema é justamente que, não havendo confissão, o respectivo débito **tem que ser constituído**. É o que consignou brilhantemente nossa estimada colega e ex-Conselheira, Maria Lucia Micelli, em seu voto vencedor (no que foi acompanhada pela maioria do Colegiado):

Vejam que o § 2º trata especificamente das compensações informadas na DCTF, deixando claro que prescinde de lançamento já que, no caso de indeferimento do pedido, os valores seriam inscritos em Dívida Ativa da União. Entretanto, este procedimento se aplica quando a compensação ocorre entre tributos ou contribuições de diferentes espécies (artigo 12) ou quando a compensação é com débitos de terceiros (artigo 15). No caso de compensação entre tributos de mesma espécie, como é o caso da recorrente, caberia o lançamento de ofício, nos termos do § 4º da dita norma.

E aí está precisamente o problema. Porque se a estimativa compensada na forma da IN 21/97, art. 14, não resulta em confissão de dívida, a exigência dos débitos ali informados somente pode se dar após a prática do ato descrito pelos arts. 142 e 149 do Código Tributário Nacional – CTN. Agora considerem a seguinte situação:

- a) as estimativas compensadas na forma do art. 14 acima mencionado não conformam confissão de dívida e, assim, não podem encerrar a sua inscrição em dívida ativa e consequente cobrança. Dito isto, ao impedir a sua inclusão no saldo de ajuste, a administração não promoveria um alardeado *bis in idem*;
- b) mas é inegável que, uma vez que sujeitos ao ato de lançamento, aos débitos informados por meio deste procedimento se aplicarão os prazos que regem a atividade administrativa descrita pelo art. 142 do CTN, isto é, aqueles apostos no art. 150, § 4º ou, quiçá, no art. 173, I, da mesma lei complementar *ex ratione materiae*.
- c) *ipso facto*, se sobre este procedimento incidem as regras de decadência preconizadas pelo CTN, por certo, sobre elas, incidem também os efeitos decorrentes da constatação deste instituto.

O art. 156, V, do CTN é absolutamente claro: “*extinguem o crédito tributário [...] a prescrição e a decadência*”. E, neste passo, extinta a obrigação, objeto do encontro de contas feito, mesmo que na forma do, por vezes mencionado, art. 14 da IN 21/97, observam-se todos os efeitos daí decorrentes, inclusive a assunção da conclusão de que, no caso de estimativas, a antecipação do tributo se aperfeiçoou. Neste caso, o que há, na espécie, é uma decorrência lógica e inafastável:

² Publicado no DJe de 14 de outubro de 2019.

- a) admitindo-se que a compensação sem processo não encerra confissão de dívida, não se sujeitando, assim, ao entendimento cravado no PN 2/2018, o débito nela informado pressupõe, como admitido por este Colegiado, o lançamento;
- b) desta feita, operado o ocaso temporal previsto pelo art. 150, § 4º, do CTN, verifica-se a extinção do crédito informado na aludida compensação, na forma do art. 156 deste mesmo Código.
- c) por conseguinte, enquanto obrigação informada em procedimento de encontro de contas, tais estimativas foram consideradas extintas pela inação do fisco, impondo-se, passo seguinte, a sua inclusão no ajuste.

A priori, portanto, a recorrente tem razão, já que o despacho decisório de e-fls. 372 foi proferido apenas em outubro de 2006, isto é, mais de 5 anos contados da data das próprias compensações realizadas, inclusive, no ano de 2000... Conforme se vê da DIPJ da recorrente, ficha 17A (e-fl. 32), o valor total de estimativas pagas/compensadas pela empresa alçou a monta de R\$ 12.506.862,78, que decotados do tributo apurado, resultou no saldo negativo pretendido (R\$ 3.224.545,95).

A unidade de origem confirmou, quanto as estimativas acima, apenas a importância de R\$ 4.257.859,06, relativa aos pagamentos com DARF, realizados quanto aos meses de agosto a novembro de 2000 (tabela 13, do precitado despacho – e-fl.). Deixou de reconhecer, assim, as compensações sem processo, comprovadas pelos extratos de DCTF trazidos à e-fls. 42 e ss, sendo que, como alertado, à época da prolação deste despacho, o prazo a que se refere o art. 150, § 4º, já tinha se expirado. Tais estimativas já estavam extintas e, assim, não poderiam, mais, ser objeto de revisão, que se o diga sem o consequente ato de lançamento.

E notem, para que este Relator não seja taxado de incoerente, que não estou defendendo a aplicação de entendimento de que, para a análise de saldo negativo, se operaria a decadência, impedindo, pois, a investigação de fatos passados. Sempre me posicionei quanto a inocorrência deste instituto quanto ao exame de fatos pretéritos com repercussão futura. Os pagamentos realizados podem ser exigidos, assim como todas as parcelas utilizadas para quitar a obrigação destacada no ajuste (tais como tributos pagos no exterior, a CSLL retida por fontes pagadoras, dentre outras descritas nas linhas 36 e ss da Ficha 17A da DIPJ), mesmo que tais parcelas tenham origem em eventos que tenham ocorrido há mais de 5 anos.

O problema aqui é que, quanto as estimativas compensadas, houve a estabilização da relação jurídico-tributária e a consequente extinção da obrigação por homologação tácita. Não se trata de impedir a verificação de fatos pretéritos para a apuração do saldo negativo, mas, isto sim, de se impedir a glosa de parcelas que não se encontram mais sob o crivo do fisco, e que pressupunham o lançamento para torná-las exigíveis.

Em resumo, ainda que as estimativas compensadas ao longo dos meses de janeiro a setembro de 2000 não tenham conformado uma confissão de dívida, até a sua revisão, por lançamento, elas podem e devem compor o ajuste. I.e., ultrapassado o prazo do art. 150, § 4º, do CTN, elas comporão o ajuste e este não poderá, ao menos quanto a elas, mais ser revisto, ante a extinção de tais obrigações na forma do art. 156, V, do CTN.

A luz de tais considerações, e a despeito de todo o imbróglio concernente aos saldos negativos de exercícios anteriores, as estimativas relativas aos meses de janeiro a setembro de 2000 foram extintas na forma dos artigos 14, da IN 21/97, 150, §4º e 156, V, ambos do CTN, devendo ser reconhecidas e consideradas para a formação do saldo negativo, objeto desta demanda. Esta questão foi superada pela turma, entretanto.

III.2 O direito creditório postulado.

As questões tratadas no subtópico anterior foram todas afastadas. Apesar dos protestos deste relator, no sentido de se tratar de questão de mérito não-prejudicial, e, assim, que não demandaria, deste conselheiro, o exame das demais questões contidas no feito, ficou definido que caberia a este julgador fazer a análise, na íntegra, de todo a celeuma (algo que, de fato, já havia sido feito, já que este Julgador o fez, *ad cautelam*).

Assim, passo a decidir o restante das discussões contidas nos autos.

III.2.2 O saldo negativo do ano-calendário de 1996.

Frise-se, desde logo, que os motivos declinados pela DRF para não reconhecer qualquer parcela de crédito em relação ao ano de 1996 cingiram-se à glosa intentada quanto a despesas incorridas com JCP, com a consequente redefinição do lucro líquido da empresa. A despeito deste relator entender que semelhante ato seria, inadvertidamente, impossível, seja ante a necessidade de lançamento, seja por conta do decurso do prazo decadencial, o fato é que a DRJ superou este problema, mas invocou um segundo e, até aqui, não aventado óbice ao aproveitamento deste saldo. Segundo a turma *a quo*, as parcelas que o conformariam teriam sido objeto de discussão em outro processo administrativo (de nº 10805.002911/98-65).

Esta posição tem dois problemas graves que, *per se*, já poderiam afastá-la. Primeiramente, tem-se, como já dito, uma clara inovação em relação aos fundamentos adotados pela Unidade de Origem. Assim, uma vez superada a questão da glosa de despesas (ou assim o fez a DRJ, ainda que não explicitamente), não poderia, agora, trazer um segundo motivo para o não reconhecimento do crédito, sob pena de supressão de instância e, consequentemente, de violação à garantia da ampla defesa.

Demais disso, o acórdão recorrido pouco ou nada diz para afastar o aproveitamento deste crédito para compensação em exercícios futuros; mais grave, o próprio *decisum* afirma que o citado processo administrativo se encontrava na Câmara Superior, pendente de análise de recurso especial da Fazenda Nacional. A míngua de maiores explicações, até aqui seria de se presumir que a empresa logrou êxito naquela demanda. A falta de uma fundamentação clara por parte da decisão ora recorrida, neste passo, poderia justificar a sua nulidade, também por violação à ampla defesa, por vício de motivação.

Nada obstante, em pesquisa realizada no *site* deste CARF, vê-se que, de fato, o contribuinte obteve êxito, tendo sido reconhecida a impossibilidade de se exigir multa de mora sobre pagamentos extemporâneos realizados sob o pálio da denúncia espontânea. Assim decidiu a Câmara Superior ao proferir o acórdão de nº CSRF/01-06.094, publicado em 10/06/2009, cuja ementa se reproduz a seguir:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - CONFISSÃO DA DÍVIDA ACOMPANHADA DO PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO - INAPLICABILIDADE DA MULTA DE MORA - A denúncia espontânea de infração, acompanhada do pagamento do tributo em atraso e dos juros de mora, exclui a responsabilidade do denunciante pela infração cometida, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. O referido codex não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória, sendo certo que a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, inexigível no caso de denúncia espontânea. Recurso especial negado.

Notem, primeiramente, que o processo acima, diferentemente do que afirma a Turma *a quo*, não refere ao saldo negativo de 1996, propriamente, e isto, de per si, já derrubaria os motivos por ela declinados para não reconhecer o respectivo crédito. Nada obstante, o objeto daquele feito era a exigência de multa de mora quanto as estimativas recolhidas pela empresa entre janeiro e agosto de 1996 e esta multa foi, como já destacado, definitivamente afastada.

Como inexistem outros obstáculos ao reconhecimento do aludido direito creditório, impõe-se admitir, na íntegra, o saldo negativo declarado quanto ao ano de 1996, no importe de R\$ 475.028.72. Vale destacar que, pelo exame das DCTF/AC 2000, não consta o uso de R\$ 306.329,45 para a quitação da estimativa de janeiro, como alegado pela DRJ e, curiosamente, admitido pela insurgente. A integralidade deste saldo foi empregada para a quitação das estimativas de outubro e novembro de 1999 (como se verá mais adiante).

III.2 O saldo negativo de 1997.

Quanto a este ano-calendário, o motivo determinante para o não reconhecimento do saldo negativo então apurado estaria adstrito à alegação da empresa de que parte das estimativas pagas ao longo deste período teriam sido objeto de depósito judicial no âmbito da ação de nº 94.0027036-4. A única alegação da Turma *a quo*, aqui, para não considerar estes depósitos, partiu de premissa de que a ação em testilha teria por objeto a contribuição para o PIS e a inexistência de trânsito em julgado de sentença que teria autorizado a recorrente a se socorrer de pedidos de compensação deste indébito.

A insurgente, de sua sorte, afirma que a ação supra se referiria à própria CSLL e não à contribuição para o PIS.

Ora, se a empresa realmente propôs alguma ação para discutir a exigência das CSLL, ela não trouxe qualquer documento que seja para atestar este fato. As cópias exibidas à e-fls. 546 e ss dizem respeito a um mandado de segurança impetrado para discutir a famigerada tese do “PIS-DECRETOS”, como, aliás, alardeado pela D. Turma *a quo*, autuada sob o nº 1999.61.00.054510-4 (não sob o nº nº 94.0027036-4)... e, demais a mais, a interessada não trouxe, aos autos, qualquer comprovação de que tenha, realmente, promovido o depósito judicial das estimativas devidas no ano-calendário de 1997.

Neste passo, realmente não há nada a prover aqui, devendo ser mantido o valor do saldo negativo tal como proposto pela SRF (R\$ 1.792.981,79), do qual deve ser deduzida a parcela de R\$ 934.172,35 utilizada em compensações sem processo que tinham por objeto obrigações confessadas no 3º e 4º trimestres de 1999.

III.3 O saldo negativo de 1998.

Neste caso, existem três problemas. Primeiramente a contribuinte alega que parte das estimativas devidas neste ano-calendário teriam sido objeto de compensação sem processo com saldo negativo apurado no ano de 1997. Como já destacado no subtópico anterior, a empresa dispunha, deste saldo, apenas da importância de R\$ 858.809,44 (R\$ 1.792.981,79 - R\$ 934.172,35) para compensar.

A recorrida alega, outrossim, que o valor de R\$ 45.552,00 também se referiria a parcela de estimativas depositadas em juízo nos autos da etérea ação de nº 94.0027036-4.

Pela tabela 8 (página 5) do Despacho Decisório, no ano-calendário de 1998 não foi reconhecida nenhuma compensação sem processo de estimativas. E isso se deveu, pelo que afirma a DRJ, ao fato da Contribuinte não ter declarado tais compensações em DCTF. A empresa afirma, em sua defesa, que teria informado estas compensações em DIPJ, mas, compulsando-se os documentos trazidos ao feito, mormente o extrato da DIPJ juntado à e-fls. 218, vê-se, ali, inexistir qualquer menção à tais compensações. Em linhas gerais, inexistem elementos que deem conta de que a interessada tenha promovido as aludidas compensações.

Notem que o Despacho Decisório reconheceu um saldo negativo da ordem de R\$ 428.570,88 o qual teria sido, entretanto, utilizado para compensar estimativas relativas ao 1º trimestre de 1999.

III.4 O saldo negativo de 1999.

Aqui, vejam bem, tem razão a recorrente; houve, sim, um erro claro de cálculo por parte da Unidade de Origem e ratificado, em parte, pela DRJ. Peço vênha, neste passo, para reproduzir a tabela 12, constante do D.D.:

	DIPJ-2000	Valores Confirmados
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	8.049.912,89	8.579.746,80
(-) 1/3 da COFINS Efetivamente Paga	6.837.484,48	6.837.484,48
(-) Estimativas Pagas / Compensadas	6.346.666,66	2.815.498,30
CSLL a Pagar	(5.134.238,25)	5.764.248,49

Diz-se que a DRJ ratificou em parte os números acima porque, como já alardeado ao longo deste voto, a Turma *a quo* nunca referendou o recálculo do lucro líquido da empresa a partir da glosa de despesas com JCP. Neste caso, o acórdão recorrido considerou, para os seus cálculos, o mesmo valor declarado pela empresa em sua DIPJ. Confira-se:

EXERCÍCIO 2000/1999	DIPJ-2000	Valores Confirmados
Contribuição Social sobre o Lucro	8.049.912,89	8.049.912,89
(-) 1/3 da COFINS Efetivamente Paga	6.837.484,48	6.837.484,48
(-) Estimativas Pagas/Compensadas	6.346.666,66	3.746.594,57
CSLL a Pagar	(5.134.238,25)	4.303.318,32

O que se vê, de toda sorte, é que os dois cálculos estão claramente equivocados. No caso da DRF, o resultado final das exclusões retratadas na tabela 12 seria um saldo negativo de R\$ 1.073.235,98 e não o valor de tributo a pagar da ordem de R\$ 5.764.248,49. Já quanto a tabela constante do acórdão recorrido, é possível apurar um saldo negativo de R\$ 2.534.166,16, contra o valor a pagar de R\$ 4.303.318,32 apontado pela citada Turma.

Quanto a estimativas pretensamente quitadas por compensação sem processo, vale destacar que, como se extrai das DCTF trazidas à e-fls. 100 e ss:

- a) a obrigação afeita ao mês de janeiro, no valor de R\$ 551.582,85, teria sido quitada por compensação, mediante uso de saldo negativo de 1998. Viu de se ver, acima, que neste período, apurou-se, tão só, um saldo de R\$ 432.856,58. Assim, a Unidade de Origem considerou quitada esta estimativa apenas em parte, como se extrai da tabela de nº 11 do DD, no que estaria correta;
- b) as antecipações relativas aos meses de fevereiro, março, julho e setembro também teriam sido quitadas com o saldo negativo de 1998 que, como dito, já teria sido integralmente consumido para quitar a parcela de janeiro;
- c) a estimativa de agosto teria sido quitada com o saldo negativo de 1997 (R\$ 807.726,72) e, também, com parte do saldo negativo de 1998. Em relação à parcela do saldo de 1997, a própria autoridade o reconheceu. Quanto ao restante desta estimativa, todavia, como em 1998 não haveria qualquer montante a ser utilizado, ficou evidenciada a sua não quitação;
- d) a estimativa de outubro teria sido compensada com parte do saldo negativo de 1996 e parte do saldo negativo de 1997 (R\$ 531.586,65). A DRF considerou apenas esta última parcela já que, quanto a 1996, ela não teria reconhecido nenhum saldo negativo a favor da empresa. Neste caso, e como já destacado no tópico III.1, o SN/96 deve ser integralmente acatado, impondo-se, neste diapasão, o acréscimo, à esta estimativa, da importância de R\$ 87.565,58 considerando-a, assim, integralmente quitada;
- e) a estimativa de novembro, por fim, foi quitada em parte mediante DARF e parte com saldo negativo de 1996. Mais uma vez, a se considerar o reconhecimento integral daquele crédito, impõe-se, aqui, também, considerá-lo para a quitação desta estimativa (R\$ 429.287,57).

Particularmente quanto ao ano de 1996, o saldo negativo informado foi de R\$ 475 mil. Considerando-se a SELIC acumulada no período compreendido entre dezembro de 1996 e outubro e novembro de 1999³, o montante atualizado daquele crédito seria de quase um milhão de reais (R\$ 943.858,27), mais que suficiente, diga-se, para quitar as preditas estimativas.

Assim, ao saldo final apurado quanto ao ano de 1999 (R\$ 2.534.166,16), impõe-se acrescer o valor de R\$ 516.853,15 (R\$ 87.565,58 + 429.287,57), totalizando, assim, o montante de R\$ 3.051.019,31.

³ 1,98694991853215, conforme informações obtidas no site do Banco Central do Brasil (<https://www.bcb.gov.br/htms/selic/selicacumul.asp?frame=1>, acessado em 06 de julho de 2021).

III.5 O saldo negativo de 2000.

Viu de se ver que nenhuma parcela do crédito pretendido foi reconhecida, notadamente por que, ao não se apurar qualquer saldo no ano de 1999, deixou-se de considerar parte considerável das estimativas conformadoras do saldo objeto da declaração de compensação em exame.

No entanto, como se deduz das conclusões propostas nos subtópicos anteriores, chegou-se a um valor de saldo negativo em 1999 da ordem R\$ 3.051.019,31. Esta importância, deve, assim, ser considerada para a formação do direito creditório pretendido nesta demanda, relativa ao ano-calendário de 2000, devendo, em especial, ser acrescida às parcelas relativas à estimativas compensadas.

A empresa se socorreu daquele crédito de 1999 para quitar todas as estimativas de janeiro à agosto de 2000. As estimativas de janeiro, fevereiro e março, juntas, todavia, e per se, alcançariam a importância de R\$ 4.147.829,96. O valor atualizado do saldo negativo de 1999 seria de R\$ 3.138.192,08, quando aplicado o índice acumulado na SELIC verificado ao longo o período compreendido entre janeiro e março de 2000 (1,02857168830831⁴, acrescido de juros de 1%, na forma do art. 39 da Lei 9.250/1995). Esta importância, diga-se, seria suficiente para quitar integralmente as estimativas de janeiro e fevereiro e, ainda, em parte, a de março, exaurindo-se, aí, integralmente, o aludido crédito.

Assim, aos montantes descritos na tabela 14 do Despacho Decisório, deve ser acrescida a importância supra, de R\$ 3.138.192,08. Refazendo-se, neste passo, o predito demonstrativo, teríamos a seguinte realidade:

	DIPJ 2001	Valores Confirmados
CSLL apurada	9.282.316,83	9.282.316,83
(-) Estimativas pagas/compensadas	12.506.862,78	4.257.859,06 + 3.138.192,08
CSLL a pagar	(3.224.545,95)	1.886.265,69

O que se vê é que, mesmo a se considerar as retificações propostas ao longo deste voto e, claro, superada questão aventada no tópico III.1, ainda assim não se verificaria, quanto ao ano de 2000, a formação de saldo negativo. Neste caso, mesmo que por motivos distintos, há de se considerar corretas as conclusões da DRJ e da DRF.

IV CONCLUSÃO.

Pelo exposto, voto por AFASTAR a preliminar de nulidade e, no mérito, por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca

⁴ <https://www.bcb.gov.br/htms/selic/selicacumul.asp?frame=1>, acessado em 06/07/2021.

Fl. 16 do Acórdão n.º 1302-005.602 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10530.720169/2006-49

Voto Vencedor

Conselheira Andréia Lúcia Machado Mourão, Redatora designada.

Tendo em vista que foi vencido o entendimento do Relator sobre “a glosa das compensações feitas na forma do art. 14 da IN 21/97”, nos termos do art. 63, § 1º, do Anexo II do Regimento Interno do CARF, fui designada para redigir o voto vencedor em relação a esta matéria.

Eu seu voto, o relator acolheu a prejudicial de mérito relativa à “glosa das compensações feitas na forma do art. 14 da IN 21/97”.

Em suas próprias palavras:

O problema aqui é que, quanto as estimativas compensadas, houve a estabilização da relação jurídico-tributária e a consequente extinção da obrigação por homologação tácita. Não se trata de impedir a verificação de fatos pretéritos para a apuração do saldo negativo, mas, isto sim, de se impedir a glosa de parcelas que não se encontram mais sob o crivo do fisco, e que pressupunham o lançamento para torná-las exigíveis.

Em resumo, ainda que as estimativas compensadas ao longo dos meses de janeiro a setembro de 2000 não tenham conformedo uma confissão de dívida, até a sua revisão, por lançamento, elas podem e devem compor o ajuste. I.e., ultrapassado o prazo do art. 150, § 4º, do CTN, elas comporão o ajuste e este não poderá, ao menos quanto a elas, mais ser revisto, ante a extinção de tais obrigações na forma do art. 156, V, do CTN.

A luz de tais considerações, e a despeito de todo o imbróglio concernente aos saldos negativos de exercícios anteriores, as estimativas relativas aos meses de janeiro a setembro de 2000 foram extintas na forma dos artigos 14, da IN 21/97, 150, §4º e 156, V, ambos do CTN, devendo ser reconhecidas e consideradas para a formação do saldo negativo, objeto desta demanda.

Sobre a questão em discussão, posicionei-me no Acórdão nº 1302-004.925, do qual fui relatora, pela inaplicabilidade da decadência de revisar saldo negativo de compensação sem tributo a pagar. Na ocasião, esta posição foi vencedora por voto de qualidade, tendo sido vencidos os conselheiros Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes e Fabiana Okchstein Kelbert.

O saldo negativo de CSLL, que originou o direito creditório objeto dos presentes autos, é apurado no encerramento do período, quando o conjunto de antecipações do tributo supera o valor devido.

De forma muito sintética, ocorre quando:

- o contribuinte obteve como resultado prejuízo fiscal, não apurando IRPJ ou CSLL devidos no exercício; ou
- embora o contribuinte tenha apurado lucro, o valor devido de IRPJ ou CSLL é inferior à somatória dos recolhimentos por estimativa e/ou outras antecipações efetuadas durante o ano-calendário.

No caso da opção pelo lucro real anual, é exigida a apuração mensal e a correspondente quitação de débitos de estimativa de IRPJ e de CSLL. Neste caso, além do pagamento, forma primária para a quitação das antecipações por estimativa mensal, é possível que o contribuinte opte pela extinção dos débitos por meio de compensação com créditos que tenha em seu favor, de mesma natureza. No presente caso, além de ter efetuado pagamentos, optou-se pela compensação das estimativas mensais com saldos negativos de períodos anteriores.

O direito à compensação está previsto nos arts. 156 e 170 do CTN:

Art. 156, CTN

Extinguem o crédito tributário:

[.....]

II – a compensação

Art. 170, CTN

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

O primeiro instrumento legal que estipulou condições para a compensação foi a Lei nº 8.383, de 1991, que, em seu art. 66, assim dispôs:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subsequentes.

1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie.

Uma alteração expressiva foi introduzida pelo art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, em sua redação original:

Art. 74. A Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.

Enquanto vigente esta redação, tanto a restituição quanto a compensação entre tributos de **espécies diferentes** eram objeto de pedidos encaminhados à Receita Federal, formalizados em processos administrativos, sendo que para encaminhamento do pedido de compensação era obrigatória a prévia apresentação do pedido de restituição. Em paralelo a este procedimento, permanecia vigente o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, que regulava a compensação entre **tributos de mesma espécie**.

Quanto aos tributos administrados pela RFB, a contribuinte, além de registrar na contabilidade, deveria informar a apuração do débito e sua forma de extinção na DCTF.

No caso dos autos, preliminarmente, interessada defende que, quando da emissão do despacho decisório, não mais caberiam glosas por parte da Receita Federal dos valores correspondentes às parcelas de composição do direito creditório apurado em 2000, ou seja, estimas mensais compensadas com saldo negativo apurado no período de 1996 a 1999, na

forma do art. 150, §4º, do CTN, utilizadas na apuração do saldo negativo em discussão e que foram compensadas com saldo negativo de 1996 a 1999.

Reproduzindo o dispositivo legal citado, temos:

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.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Verifica-se, portanto, que o dispositivo se refere à homologação do “lançamento”, definido pelo art. 142 da mesma lei:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo 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.

Mas resta estabelecer qual o alcance dessa homologação. Tendo em vista o disposto no art. 142 do CTN, pode-se afirmar que a homologação abrange o que corresponder ao conceito do lançamento: ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido.

Deve ser destacado que o valor do **tributo devido** corresponde à aplicação da alíquota sobre a base de cálculo de determinado período, somado ao adicional e deduzidos os incentivos fiscais, se cabível, sem qualquer consideração quanto a possíveis formas de quitação por intermédio de antecipações (retenções na fonte, pagamentos, compensações).

Tributo a pagar, por sua vez, é o montante apurado após abatidas as antecipações já efetuadas no período (retenções na fonte, pagamentos, compensações).

Assim, a homologação tácita do lançamento incide sobre o valor do tributo devido, em relação ao qual, de fato, não cabe mais a atuação da Receita Federal após decorrido o prazo previsto no §4º do art. 150 do CTN. Entretanto, tal homologação não se estende ao crédito originado de saldo negativo de IRPJ ou de CSLL, apurado quando o valor das antecipações supera o valor do tributo devido.

No caso em questão, considerando que se pretendeu utilizar o saldo negativo do exercício 2001 (01/01/2000 a 31/12/2000) para extinção de débitos por compensação, procedeu-se à verificação da liquidez e certeza do crédito objeto da declaração de compensação, que envolvia a revisão da composição de saldos negativos de períodos anteriores: 1996 a 1999.

No mesmo sentido, decisão proferida no Acórdão nº 9101-002.086, de 20/01/2015 que contem a seguinte fundamentação:

Por outro lado, em relação à verificação do segundo componente, não há que se falar em homologação tácita, pois a fiscalização não altera ou revisa os procedimentos adotados pelo contribuinte, mas apenas recompõe o saldo negativo a partir da comprovação das antecipações efetivamente pagas ou compensadas.

Veja-se que na verificação deste componente não existe limitação temporal, pois são analisados apenas os comprovantes dos valores declarados como pagos ou compensados antecipadamente e o valor do imposto devido (decorrente da apuração realizada) permanece o mesmo.

No caso dos autos, parte do crédito pretendido, oriundo do saldo negativo dos anos de 2002 a 2005, saldo este formado a partir do ano de 1998, não foi reconhecido, pois a DRF: (i) não aceitou a extinção das estimativas de R\$ 992.342,42 (exercício de 1999) e de R\$ 452.047,20 (exercício de 2001) por compensação com crédito de terceiro, pois estes foram indeferidos em processos administrativos diversos, e (ii) reduziu valores de IRRF, sob o fundamento de que, em razão da ausência de comprovação de rendimentos e retenções, houve dedução indevida.

Segue a ementa do Acórdão:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003, 2004

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA POR INSUFICIÊNCIA DE CRÉDITO DECORRENTE DE SALDO NEGATIVO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DAS ANTECIPAÇÕES. AUSÊNCIA DE REVISÃO DOS PROCEDIMENTOS ADOTADOS PELO CONTRIBUINTE NA APURAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INEXISTÊNCIA.

A compensação pretendida pelo contribuinte não será homologada nos casos em que a fiscalização verificar a inexistência de crédito em razão da ausência de comprovação (i) das antecipações declaradas e/ou (ii) do cumprimento de requisitos legais estabelecidos para seu aproveitamento, durante a recomposição do saldo negativo.

(Acórdão nº 9101-002.086, de 20/01/2015 Conselheiro Relator João Carlos de Lima Junior)

Portanto, conforme extraído da decisão proferida no referido Acórdão, na verificação deste componente não existe limitação temporal, já que o objetivo é confirmar as antecipações correspondentes às estimativas declaradas como pagas ou compensadas, permanecendo inalterado o valor correspondente ao imposto devido apurado nos períodos anteriores.

Dessa forma, não houve “glosa” dos valores das estimativas mensais, mas mera aferição da liquidez e certeza das parcelas de composição do crédito decorrente de saldo negativo informado na compensação em análise.

Assim, não cabe reparo no procedimento adotado, devendo ser rejeitada a argumentação da contribuinte quanto a esta matéria.

Andréia Lúcia Machado Mourão

(documento assinado digitalmente)