



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10768.007874/2002-40
Recurso Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9101-005.726 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 1 de setembro de 2021
Recorrentes GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A
FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 1997, 1998

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS DE SUCEDIDA. CONTEXTOS FÁTICOS E JURÍDICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático e legislativo distinto, concernente a bases negativas de sucedida compensadas antes, e não depois do advento da Medida Provisória nº 1.858-6/99. ESTIMATIVAS LIQUIDADAS MEDIANTE COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. UTILIZAÇÃO DE SALDO NEGATIVO POSTERIORMENTE APROVEITADO EM LANÇAMENTO. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático e jurídico distinto, concernente à inadmissibilidade de pretensão, no contencioso administrativo, de aproveitamento de saldo negativo desconsiderado no lançamento, e não relativamente às consequências de aproveitamento, em lançamento, de saldo negativo já utilizado em compensações escriturais com tributos de mesma espécie e destinação constitucional, as quais justificariam o direito creditório em litígio.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS LIQUIDADAS MEDIANTE COMPENSAÇÃO ESCRITURAL. PRAZO PARA REVISÃO. O Fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos, contados da entrega da Declaração de Compensação - DCOMP, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do saldo negativo utilizado, inclusive no que se refere às estimativas liquidadas mediante compensação escritural, com créditos de mesma espécie, para a qual era dispensada a apresentação de pedido ou declaração de compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas em relação à primeira divergência jurisprudencial. No mérito, e na parte conhecida, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Livia De Carli Germano e Junia Roberta Gouveia Sampaio que votaram por dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader Quintella.

(documento assinado digitalmente)

ANDREA DUEK SIAMANTOB – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente). Ausente o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto, substituído pela conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio.

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ("PGFN") e por GLOBO COMUNICAÇÕES E PARTICIPAÇÕES S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1401-001.674, na sessão de 6 de julho de 2016, no qual foi dado provimento parcial ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 1997, 1998

INEXISTÊNCIA DE PRAZO PARA A AUTORIDADE FISCAL AFERIR A QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PLEITEADO

O prazo que para o Fisco rever o valor devido a título de tributo com o fito de aferir a quantia recolhida a maior não se confunde com o prazo para o Fisco constituir o crédito (no caso, decadencial), nem com o prazo cobrar este crédito (prescricional).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO – COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO

Até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, não existia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida.

O litígio decorreu do indeferimento de pedido de restituição de saldos negativos de CSLL dos anos-calendário 1997 e 1998, bem como da não-homologação de compensações a eles vinculadas, inicialmente objeto de pedidos de compensação convertidos em DCOMP, mas retificados em 20/12/2006. O direito creditório foi reconhecido integralmente, mas seguiu-se a anulação dessa decisão, confirmada em sede de recurso hierárquico. Promovidas novas análises,

que exigiram a confirmação de saldos negativos de CSLL de anos-calendários anteriores, até 1995, foi negado reconhecimento ao direito creditório e não-homologadas as compensações em decisão cientificada à Contribuinte em 28/09/2010 (e-fls. 853/891). A autoridade julgadora de 1ª instância reconheceu parcialmente do direito creditório pertinente ao ano-calendário 1998 e homologou as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido (e-fls. 1237/1282, com rerratificação às e-fls. 1290/1293). O Colegiado *a quo*, por sua vez, afastou a arguição de decadência e deu provimento parcial ao recurso voluntário (e-fls. 1391/1418). Seguiu-se embargos da PGFN que foram acolhidos no Acórdão nº 1401-001.821 para esclarecer que o provimento parcial se prestou a *reconhecer o direito creditório decorrente do aproveitamento dos saldos negativos de CSLL da empresa incorporada no ano de 1997, e não 2007, e para realizar as compensações até o limite desse crédito* (e-fls. 1426/1428).

Os autos do processo foram remetidos à PGFN em 20/04/2017 (e-fl. 1429) e em 16/05/2017 retornaram ao CARF veiculando o recurso especial de e-fls. 1430/1454 no qual a Fazenda aponta divergência reconhecida no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1457/1460, do qual se extrai:

“Compensação de bases de cálculo negativas na sucessão”

Decisão recorrida:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO - COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO

Até o advento da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, não existia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida.

Acórdão paradigma nº 103-23.404, de 2008:

CSLL. COMPENSAÇÃO DE BASES NEGATIVAS. INCORPORAÇÃO.

Conforme expressa disposição legal (Medida Provisória nº 1858-6, de 1999, sucedida pela Medida Provisória nº 2.158-25, de 2001), a pessoa jurídica sucessora por incorporação não poderá compensar bases negativas apuradas pela empresa incorporada. Recurso voluntário não provido.

Acórdão paradigma nº 9101-002.586, de 2017:

COMPENSAÇÃO DE BASE NEGATIVA DE SUCEDIDA. PROIBIÇÃO. INCORPORAÇÃO OCORRIDA ANTES DA VIGÊNCIA DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 1.858-6, DE 30/06/1999.

Antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria. Mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data. No que toca à compensação de prejuízos fiscais ou de bases negativas de exercícios anteriores, até que encerrado o exercício fiscal ao longo do qual se forma o fato gerador do tributo, o Contribuinte possui mera expectativa de direito quanto à manutenção das regras que regiam os exercícios anteriores. A lei aplicável é a vigente na data do encerramento do exercício fiscal (ocorrência do fato gerador), e o abatimento de prejuízos ou de base negativa, mais além do exercício social em que constatados, configura benesse da política fiscal. Precedentes do STF. Na ocorrência do fato gerador anual de CSLL 31/ 12/2000, já estavam em plena

vigência as normas introduzidas pela MP n.º 1.858-6, e, portanto, não mais era permitida a compensação de base negativa advinda de empresa sucedida.

Com relação a essa matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, *até o advento da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 1999, não existia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida*, o segundo acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 9101-002.586, de 2017) decidiu, de modo diametralmente oposto, que *antes da MP n.º 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas)*.

Já no referente ao primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 103-23.404, de 2008), não ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, por inexistir divergência de entendimento passível de uniformização.

Por um lado, a decisão recorrida entendeu que, *até o advento da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 1999, não existia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida*. Por outro, o primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 103-23.404, de 2008) decidiu que, *conforme expressa disposição legal (Medida Provisória n.º 1858-6, de 1999, sucedida pela Medida Provisória n.º 2.158-25, de 2001), a pessoa jurídica sucessora por incorporação não poderá compensar bases negativas apuradas pela empresa incorporada*.

Ou seja, enquanto a decisão recorrida tratou do período anterior ao advento da Medida Provisória n.º 1.858-6, de 1999, o primeiro acórdão paradigma apontado (Acórdão n.º 103-23.404, de 2008), tratou do período posterior ao advento daquela mesma Medida Provisória.

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização da divergência de interpretação suscitada.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.

A PGFN aduz que *o r. acórdão recorrido não empreendeu a melhor análise da legislação pertinente, qual seja o art. 33 do Decreto-Lei 2.341/87*, afirmando que *mesmo diante de contexto no qual o atuado promoveu incorporação de outra pessoa jurídica em data anterior ao advento da MP n.º 1.858-6 de 29/06/1999 e publicada em 30/06/1999 (no caso concreto, a incorporação ocorreu em 1997), ainda assim, os órgãos prolores dos paradigmas entenderam que cabia a proibição de que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida, pois a compensação ocorreu em momento posterior ao advento da MP citada*.

No mérito, argumenta que:

[...]

A regra disposta no artigo 16 da Lei n.º 9.065, de 1995, só permite exclusões ou compensações previstas na legislação da Contribuição Social. Como não há previsão legal para a empresa compensar base de cálculo negativa e/ou prejuízos fiscais de empresa incorporada, referido dispositivo foi indiscutivelmente infringido pelo contribuinte.

Com efeito, por força do comando contido no artigo 57 da Lei n.º 8.981, de 1995, aplicam-se à contribuição social sobre o lucro (Lei n.º 7.689, de 1988), as mesmas normas de apuração de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas

jurídicas, inclusive, no que se refere ao disposto no artigo 38, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por lei.

Atente-se que antes mesmo da edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99, já existia dispositivo que se reportava ao impedimento de uma pessoa jurídica sucessora por incorporação, de compensar prejuízos fiscais da sucedida (artigo 509 do RIR/94, aprovado pelo Decreto no. 1.041/91 e 514 do RIR/99, cuja matriz legal é o artigo 33, do Decreto-Lei nº 2.341/97, que se reproduz abaixo, *verbis*:

“Art. 509. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida (Decreto-Lei no. 2.341/87, art. 33).

Parágrafo único. No caso de cisão parcial, a pessoa jurídica cindida poderá compensar os seus próprios prejuízos, proporcionalmente à parcela remanescente do patrimônio líquido (Decreto-Lei no. 2.341/97, art. 33, parágrafo único).”

Nesse particular, aplica-se à Contribuição Social sobre o lucro Líquido, a legislação do imposto de renda que não permitia, antes mesmo da referida medida provisória, que se compensasse prejuízos ou base de cálculo negativa de empresa incorporada.

Ainda sobre a impossibilidade da empresa sucessora por incorporação de compensar a base de cálculo negativa da CSLL apurada pela empresa sucedida, cabe destacar, por encampar a melhor exegese da matéria, as preciosas considerações da DRJ em Fortaleza nos autos nº 10380.008934/2005-39 *verbis*:

[...]

Em adendo à argumentação acima expendida, note-se que, ainda que se entenda pela incidência do art. 20 da Medida Provisória nº 1858-6/199 somente em relação às incorporações realizadas posteriormente à sua vigência, não assiste razão ao sujeito passivo, pois, o sistema de apuração dos impostos e contribuições, mesmo antes da expressa proibição legal, já não comportava a compensação dos prejuízos fiscais, nem das bases negativas da CSLL apurados pela empresa sucedida na incorporação.

Assim como a empresa incorporada, os seus prejuízos fiscais e bases negativas desaparecem, tendo em vista o ajuste contábil e fiscal realizado durante o processo, quando há absorção do patrimônio de uma empresa pela outra. Logo, durante a operação societária em foco, já há a consideração de toda contabilidade da pessoa jurídica sucedida, pois é o seu patrimônio líquido que é vertido para a incorporadora, não havendo dúvidas quanto à repercussão dos prejuízos fiscais e das bases negativas na formação do acervo patrimonial da empresa resultante da incorporação.

Noutra linha de argumentação, cabe registrar que merece reforma o acórdão hostilizado, também porque o art. 20 da Medida Provisória nº 1858-6/1999 disciplina a compensação tributária, fazendo referência à incorporação somente para esclarecer em que hipótese não se pode compensar as bases negativas da CSLL.

Ainda como acréscimo, cumpre referir que a compensação é regida pela legislação vigente à época de efetivação do encontro de contas.

Calha trazer ao lume o escólio doutrinário sobre o tema:

“Portanto, para solucionar-se a questão, basta aplicar as regras fornecidas pela Teoria Geral do Processo:

a) findo o processo, a lei processual nova não incidirá sobre aquele, respeitando o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada;

b) os processos que se iniciem após promulgação de lei nova, por esta serão regulados;

c) nos processos pendentes, a lei nova não se aplica aos atos processuais já praticados, mas incide sobre os pendentes.¹”.

Este entendimento está em consonância com a **jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, confirmada em recurso repetitivo e, por isso, de reprodução obrigatória pelo CARE (art. 62-A do RICARF). Sobre a matéria, o STJ confirmou que a compensação deve ser apreciada com base na legislação vigente no momento do encontro de contas.** Confira-se o acórdão proferido sob a sistemática do art. 543-C do CPC:

“TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEI APLICÁVEL. VEDAÇÃO DO ART. 170-A DO CTN. INAPLICABILIDADE A DEMANDA ANTERIOR À LC 104/2001.

1. A lei que regula a compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte. Precedentes.

2. Em se tratando de compensação de crédito objeto de controvérsia judicial, é vedada a sua realização "antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial", conforme prevê o art. 170-A do CTN, vedação que, todavia, não se aplica a ações judiciais propostas em data anterior à vigência desse dispositivo, introduzido pela LC 104/2001. Precedentes.

3. Recurso especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.” (REsp 1164452/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 02/09/2010)

Fundamentando-se na jurisprudência daquela Corte, o Min. Rel. TEORI ZAVASCKI afirmou, em seu voto-condutor, que deve ser realizada a *“compensação à luz das normas (que não as da data da propositura da ação) vigentes quando da efetiva realização da compensação (ou seja, do encontro de contas)”*.

No mesmo sentido:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO.

1. Inexiste contradição em acórdão que lança premissas harmônicas com as conclusões adotadas.

2. A jurisprudência atual da 1ª Seção é no sentido de que a compensação tributária há de reger-se pela lei vigente no momento em que o contribuinte a aciona.

3. No caso, a compensação estava vinculada aos ditames da Lei nº 9430 de 1996, que exigia requerimento prévio ao órgão arrecadador.

4. Embargos rejeitados.” (EDcl no AgRg no REsp **701865** / MG **EMBARGOS DE DECLARAÇÃO** NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2004/0159604-6, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO DJ 22/05/2006 p. 152) (Grifos nossos)

Para o caso em foco, é cediço que a compensação não ocorreu em 1997, quando realizada a operação de incorporação, mas sim no ano-calendário de 2002 e neste ano o autuado foi tributado pelo Lucro Real anual, tendo 31/12/2002 como a data do fato gerador, tanto do IRPJ, como da CSLL. Assim, quando da apuração de seus resultados pela declaração de ajuste anual, isto é, quando efetivamente realizou o encontro de contas, já estava em vigor a MP nº 1.858-6, de 30/06/1999, que passou a produzir efeitos em relação à CSLL em 28/09/1999 (princípio da anterioridade nonagesimal para as contribuições).

¹ Felipe de Vasconcelos Pedrosa e Ana Paula Viera. Artigo “Delineamentos da compensação no âmbito tributário: a nova sistemática advinda com a Lei Complementar nº 104/2001”.

De toda forma, *ad argumentandum tantum*, ainda que em momento anterior à edição da MP n.º 1.858-6 pudesse se entender como autorizada a compensação de prejuízos fiscais da sucedida pela incorporadora, cabe lembrar que o eg. STF já decidiu em reiteradas oportunidades que não há direito adquirido a determinado regime jurídico.

E, quando da incorporação, somente havia por parte do contribuinte expectativa de direito. Expectativa essa que poderia ser frustrada de forma legítima em momento posterior, quando da efetiva realização da compensação, como de fato ocorreu no presente caso. O ordenamento jurídico, nesse contexto, seja por não existir coisa julgada, ato jurídico perfeito ou mesmo direito adquirido, não agasalha a pretensão do atuado.

Logo, a aplicação temporal da referida norma deve se reger pela época da compensação e não da incorporação. Se as bases negativas da incorporada foram compensadas pela incorporadora após 1999, aplica-se a Medida Provisória n.º 1858-6/1999 à hipótese. Este é o caso dos autos, onde se verifica que o atuado realizou a compensação indevida no ano calendário de 2002, quando já estava em vigor a proibição legal veiculada na aludida Medida Provisória, que fundamentou a autuação questionada pelo contribuinte. Portanto, está correta a glosa efetuada pela fiscalização, que agiu dentro dos ditames legais.

Assim, sob qualquer ótica de argumentação, não merece reparo a autuação realizada pela fiscalização, que considerou indevida a compensação efetivada pela incorporadora em relação às bases negativas da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apuradas pela empresa incorporada.

Finaliza sintetizando e pleiteando que:

- a) inexistia na legislação que regia a base de cálculo da CSLL, à época, norma expressa que autorizasse a compensação de bases negativas de sociedade sucedida por parte da incorporadora;
- b) o artigo 44, da Lei n.º 8.383, de 1991), previu em seu *caput*, que “aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei n.º 7.689, de 1988), as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas (...)”. Pode-se invocar tal regra para concluir que, como o artigo 33, do Decreto-lei n.º 2.341, de 1987 proíbe a compensação de prejuízos fiscais da sociedade incorporada, pela pessoa jurídica sucessora, tal vedação alcança a compensação de bases de cálculo negativas da CSLL;
- c) o art. 20 da Medida Provisória n.º 1858-6/1999 disciplina a compensação tributária fazendo referência à incorporação somente para esclarecer em que hipótese não se pode compensar as bases negativas da CSLL. Logo, a aplicação temporal da referida norma deve se reger pela época da compensação e não da incorporação. No caso dos autos, o atuado realizou a compensação indevida no ano calendário de 2002, quando já estava em vigor a proibição legal veiculada na aludida Medida Provisória;
- d) o artigo 20, da MP n.º 1.858-6, de 1999, deve ser aplicado ao caso desde a data de sua publicação, em 30/06/1999, alcançando a incorporação em tela (1997), pois a regra constitucional não impede a eficácia imediata da norma, tendo em vista que a norma sob análise não modificou quaisquer dos elementos da obrigação tributária, permanecendo inalterados a hipótese de incidência ou o fato gerador da obrigação, o sujeito ativo, o sujeito passivo, a base de cálculo e a alíquota aplicável; nem ao menos foram alterados os prazos de vencimento da contribuição. A pretensa modificação na base de cálculo da CSLL - que restaria onerada pela vedação motivadora da glosa - não se efetivou pelo simples fato de o seu conceito legal jamais haver contemplado a compensação de que se cuida, quer na redação original da sua lei instituidora, quer nas alterações que lhe seguiram;
- e) deve ser aplicado ao caso o disposto no art. 62-A do RICARF, com a reprodução no caso vertente do entendimento do STJ em sede de julgamento de recurso especial repetitivo (REsp 1164452/MG) no sentido de que “A lei que regula a

compensação tributária é a vigente à data do encontro de contas entre os recíprocos débito e crédito da Fazenda e do contribuinte”, e não da apuração de possíveis créditos (apuração de prejuízo fiscal pela sucedida).

V – PEDIDO

Ante o exposto, requer a Fazenda Nacional que:

- (a) seja conhecido o presente recurso, face à observância aos requisitos de admissibilidade previstos art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF aprovado pela Portaria MF n.º 256, de 22 de junho de 2009;
- (b) seja dado total provimento ao presente recurso para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se o lançamento em sua integralidade. *(destaques do original)*

Cientificada em 26/02/2018 (e-fls. 1465), a Contribuinte apresentou contrarrazões em 12/03/2018 (e-fls. 1632/1686) nas quais se opõe ao conhecimento do recurso especial porque o paradigma admitido não se presta a demonstrar o dissídio e *a principal premissa fática adotada pela PGFN para embasar o seu RECURSO ESPECIAL está errada.*

No presente caso, as bases negativas teriam origem em sociedade incorporada em 1996, e foram aproveitadas em compensação pela Contribuinte em 1997, antes da vedação instituída pela Medida Provisória n.º 1.858-6/99. E o acórdão recorrido teria afirmado a possibilidade de compensação em razão de sua efetivação antes do impedimento legal. Já no paradigma n.º 9101-002.586, a situação fática não seria *idêntica* porque analisada compensação promovida no *ano-calendário 2000 (após a MP n.º 1.858-6/99)*. Em seu entendimento, *a discussão central no ACÓRDÃO PARADIGMA consistiu em se definir se a vedação introduzida pela MP n.º 1.858-6/99 deveria levar em consideração a data da utilização da base de cálculo negativa pela empresa incorporadora ou a data em que a incorporação ocorreu com a transferência da base de cálculo negativa acumulada, tendo prevalecido no referido caso o entendimento de que a vedação para utilização de base de cálculo negativa de CSLL oriunda de empresas incorporadas era aplicável para aquelas compensações efetuadas após o advento da MP n.º 1.858-6/99, independentemente de quando a incorporação que resultou na transferência das referidas bases de cálculo negativas ocorreu.* Ressalta que o paradigma rejeitado no exame de admissibilidade (Acórdão n.º 103-23.404) foi admitido para caracterização da divergência solucionada no paradigma n.º 9101-002.586, estando reconhecido no despacho aqui proferido que o Acórdão n.º 103-23.404 também tratava de *período posterior ao advento daquela mesma Medida Provisória*. Assim, a mesma razão aplicada para rejeição do paradigma n.º 103-23.404 presta-se à rejeição do paradigma n.º 9101-002.586.

Ademais, a PGFN teria partido da *premissa fática de que a RECORRIDA teria compensado, no ano-calendário de 2002, a base de cálculo negativa de CSLL advinda da empresa por ela incorporada (e, portanto, posteriormente ao advento da MP n.º 1.858-6/99)*. Afirma patente o equívoco, vez que os debates destes autos se referem aos saldos negativos de CSLL apurados nos anos-calendários 1997 e 1998.

No mérito, afirma inexistir a vedação legal apontada e discorda dos argumentos da PGFN acerca da inexistência de permissão anterior, observando que, se assim fosse, a Medida Provisória n.º 1.858-6/99 seria despicinda, e que referido ato não poderia ser interpretativo com efeitos retroativos, porque precisaria expressamente ter sido consignado esse efeito, além de a vedação do art. 33 do Decreto-Lei n.º 2.341/87 ser inaplicável à CSLL antes de 30/06/1999. Questiona a interpretação em favor de *uma vedação legal “subentendida”*, afirma o direito a compensação como *decorrência lógica do direito que as pessoas jurídicas passaram a ter (com o parágrafo único, art. 44, da Lei n.º 8.313/91) de compensar suas próprias bases de cálculo negativas*, e reporta decisões neste sentido pela CSRF (Acórdãos n.º 9101-001.764 e 9101-

001.515), por Turmas do CARF (Acórdãos n.º 1102-001.115 e 1302-001.923), por Câmaras do Primeiro Conselho (Acórdãos n.º 103-23.031, 101-96.048 e 101-96.838) e pelo Superior Tribunal de Justiça (REsp n.º 949.117/RS).

Destaca excertos dessas decisões em favor de seu entendimento e, considerando que o aproveitamento em tela se deu no ano-calendário 1997, pede que o recurso especial, se conhecido, seja improvido.

A Contribuinte também interpôs recurso especial em 12/03/2018 (e-fls. 1466/1512) no qual arguiu divergências admitidas/parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1690/1696, do qual se extrai:

(1) “homologação tácita das compensações de estimativas de CSLL efetuadas nos anos-calendário de 1997 e 1998”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Segundo argumento: compensações homologadas tacitamente

O segundo argumento da recorrente foi o de que as compensações realizadas nos anos-calendário de 1997 e 1998 não poderiam mais ser revistas, porque já teriam sido homologadas. Para tal, aduz que tais compensações seguiram a regência do art. 66 da Lei 8.383/91, que seria similar ao regime do atual art. 74 da Lei n.º 9.430/96.

Ora, uma comparação nos permite elucidar a presente situação. O pagamento é a forma típica de extinção das obrigações pecuniárias. Isso se dá também com as estimativas.

Estas são tipicamente extintas por meio de pagamento. Pois bem, haveria prazo para a autoridade fiscal verificar se os pagamento foram realmente realizados? Deveria a autoridade fiscal, na sua atribuição de verificar o indébito tributário, acatar os registros de pagamentos, sem adentrar na comprovação da sua materialidade, se tais registros foram realizados há mais de cinco anos?

A resposta é óbvia. Claro que o interessado deve efetivamente comprovar a realização de pagamentos para fazer jus a que estimativas extintas por pagamento sejam levadas para compor o saldo credor pleiteado.

Pois bem, se a modalidade típica de extinção deve ser comprovada, independentemente do tempo da sua realização, porque seria diferente em relação às compensações?

Como bem consignou a autoridade recorrida, passados os prazos decadenciais e prescricionais, o Fisco não pode exigir valores dos particulares, mas isso não significa que fica impossibilitado de analisar supostos direitos de restituição de quantias. Estas devem ser materialmente verificadas a qualquer tempo, e isso independe da modalidade de compensação; se foi por pedido, por declaração ou por registro na escrituração.

Acórdão paradigma n.º 1801-002.190, de 2014:

COMPENSAÇÃO POR ENCONTRO DE CONTAS EM DCTF. REGIME DO ART. 66 DA LEI Nº 8.383/1991. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA A GLOSA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

A glosa de compensações, efetuadas por meio de encontro de contas em DCTF, deve ser realizada mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142, e no prazo do art. 150, § 4º, ambos do CTN. Se não houve lançamento de ofício, a compensação deve ser tida por tacitamente homologada e considerada na composição do saldo negativo.

Acórdão paradigma n.º 1301-001.633, de 2014:

CSLL. ESTIMATIVAS MENSAIS QUITADAS POR COMPENSAÇÃO DECLARADA EM DCTF. AUSÊNCIA DE QUESTIONAMENTO DO FISCO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Não tendo sido questionada, no lançamento, a correção e validade da compensação de estimativas informada em DCTF, na sistemática de compensação de tributos da mesma espécie, instituída pelo art. 66 da Lei n.º 8.383/1991, a mesma resta homologada tacitamente, ante a inércia do Fisco em proceder ao lançamento dos valores devidos.

Com relação a essa primeira matéria, ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que *o interessado deve efetivamente comprovar a realização de pagamentos para fazer jus a que estimativas extintas por pagamento sejam levadas para compor o saldo credor pleiteado*, não sendo diferente em relação às compensações que seguiram a regência do art. 66 da Lei 8.383/91, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos n.ºs 1801-002.190, de 2014, e 1301-001.633, de 2014) decidiram, de modo diametralmente oposto, que *a glosa de compensações, efetuadas por meio de encontro de contas em DCTF, deve ser realizada mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142, e no prazo do art. 150, § 4º, ambos do CTN; do contrário, a compensação deve ser tida por tacitamente homologada e considerada na composição do saldo negativo (primeiro acórdão paradigma) e que, não tendo sido questionada, no lançamento, a correção e validade da compensação de estimativas informada em DCTF, na sistemática de compensação de tributos da mesma espécie, instituída pelo art. 66 da Lei n.º 8.383/1991, a mesma resta homologada tacitamente, ante a inércia do Fisco em proceder ao lançamento dos valores devidos (segundo acórdão paradigma).*

(2) “impossibilidade de a fiscalização promover ajustes na apuração da CSLL do ano-calendário de 1997”

Decisão recorrida:

INEXISTÊNCIA DE PRAZO PARA A AUTORIDADE FISCAL AFERIR A QUANTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PLEITEADO

O prazo para o Fisco rever o valor devido a título de tributo, com o fito de aferir a quantia recolhida a maior, não se confunde com o prazo para o Fisco constituir o crédito (no caso, decadencial), nem com o prazo para cobrar este crédito (prescricional).

[...].

Primeiro argumento: decadência

O interessado aduz que o Fisco não poderia mais rever o valor do tributo devido no período para fins de aferir o indébito tributário.

Já aduzi, em diversas oportunidades, que os lapsos temporais previstos nas regras gerais de direito tributário são todos extintivos de direito, no caso, de lançar e de cobrar.

O prazo que para o Fisco rever o valor devido a título de tributo com o fito de aferir a quantia recolhida a maior não se confunde com o prazo para o Fisco constituir o crédito (no caso, decadencial), nem com o prazo para cobrar este crédito (prescricional). A se entender que a Fazenda Pública, com o fito de aferir o valor indevidamente pago, estaria submetida ao prazo quinquenal para constituir o crédito tributário, deveria então devolver todos os pagamentos realizados não amparados por declarações entregues pelos sujeitos passivos.

Acórdão paradigma n.º 1801-002.273, de 2015:

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. DECADÊNCIA. REVISÃO DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO.

Mesmo sob o pretexto de tão somente contestar o saldo negativo declarado pelo contribuinte, é vedado ao fisco revisar a apuração de tributo mediante incursão e alteração da “Receita” e do “Custo dos Bens e Serviços Vendidos” lançados na DIPJ.

Tal situação ultrapassa a mera verificação da liquidez e certeza do crédito apurado pelo contribuinte (o que ocorreria na hipótese da singela confirmação da existência de retenções e de pagamento das estimativas, à luz do disposto no art. 2º, § 4º da Lei 9.430/96), constituindo-se verdadeiro lançamento e, por isso, sujeito ao prazo decadencial quinquenal.

Acórdão paradigma nº 1402-001.776, de 2014:

RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DO SALDO NEGATIVO DE RECOLHIMENTOS DO IRPJ/CSLL.

Apresentada a declaração de compensação, a Fazenda Pública pode verificar a existência do saldo negativo indicado para fins de compensação. O que não é possível, após o prazo de 5 (cinco) anos, contados do lançamento original ou da retificação, é a glosa de despesas ou identificação de omissões como fundamento para diminuir o valor do saldo devedor. Tal hipótese, se admitida, importaria em violação do disposto no artigo 9º, § 4º, do Decreto nº 70.235, de 1972, e, em levar a efeito procedimento fiscal para fazer exigência em relação a período já atingido pela decadência.

No que se refere a essa segunda matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que o prazo para o Fisco rever o valor devido a título de tributo, com o fito de aferir a quantia recolhida a maior, não se confunde com o prazo para o Fisco constituir o crédito (no caso, decadencial), nem com o prazo para cobrar este crédito (prescricional), os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1801-002.273, de 2015, e 1402-001.776, de 2014) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, mesmo sob o pretexto de tão somente contestar o saldo negativo declarado pelo contribuinte, é vedado ao fisco revisar a apuração de tributo mediante incursão e alteração da “Receita” e do “Custo dos Bens e Serviços Vendidos” lançados na DIPJ (primeiro acórdão paradigma) e que, apresentada a declaração de compensação, a Fazenda Pública pode verificar a existência do saldo negativo indicado para fins de compensação, não sendo possível, após o prazo de 5 (cinco) anos, contados do lançamento original ou da retificação, [...] a glosa de despesas ou identificação de omissões como fundamento para diminuir o valor do saldo devedor (segundo acórdão paradigma).

(3) “impossibilidade de a fiscalização utilizar saldo negativo já informado em compensações para abater crédito tributário lançado em auto de infração posterior”

Decisão recorrida:

Não há ementa correspondente a essa matéria.

[...].

Quarto argumento

Com relação ao quarto e último argumento suscitado, há que se registrar que, se a autoridade fiscal, ao lançar, não tivesse aproveitado o saldo negativo do período em questão, e sim verificado se este já havia sido usado pelo sujeito passivo para compensar outros tributos, haveria um ônus maior para o sujeito passivo.

Afinal, nesse caso, a multa aplicada sobre o valor seria de, no mínimo, 75%, enquanto no caso ora em exame o sujeito passivo só se submete à imposição moratória de 20%.

Pede, pois, que o procedimento mais gravoso lhe seja aplicado.

Claro que este pedido advém do fato de saber que a Fazenda não mais dispõe de prazo para lançar os 75% de multa, nem o tributo.

Todavia, a consideração mais relevante não é a de que o procedimento da autoridade fiscal foi mais proveitoso para o sujeito passivo, mas sim que foi o legalmente correto.

Uma vez que a autoridade fiscal constatou que foram pagos valores a título de CSLL no período, só lhe restava considerá-los como tal e reduzir o valor da autuação. Se o sujeito passivo empregou tais quantias como valores pagos indevidamente para fins de realizar compensações, agiu com erro, o qual deveria ser corrigido.

Acórdão paradigma nº 1301-001.544, de 2014:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO RESULTADO. APROVEITAMENTO DE SALDOS NEGATIVOS. CONDIÇÃO.

Para que se possa admitir o aproveitamento de resultados finais (saldos negativos) nos lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, além da aferição da liquidez e certeza dos créditos envolvidos, é necessário que o contribuinte comprove que a atividade a que alude o caput do art. 150 do Código Tributário Nacional encontra-se em curso, isto é, que os saldos apurados não foram objeto de pedido de restituição e que não foram indicados para compensação tributária.

Acórdão paradigma nº 1301-001.895, de 2016:

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. RECOMPOSIÇÃO DO RESULTADO. APROVEITAMENTO DE SALDOS NEGATIVOS. CONDIÇÃO.

Para que se possa admitir o aproveitamento de resultados finais (saldos negativos) nos lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, além da aferição da liquidez e certeza dos créditos envolvidos, é necessário que o contribuinte comprove que a atividade a que alude o caput do art. 150 do Código Tributário Nacional encontra-se em curso, isto é, que os saldos apurados não foram objeto de pedido de restituição e que não foram indicados para compensação tributária.

Por fim, no tocante a essa terceira matéria, também ocorre o alegado dissenso jurisprudencial, pois, em situações fáticas semelhantes, sob a mesma incidência tributária e à luz das mesmas normas jurídicas, chegou-se a conclusões distintas.

Enquanto a decisão recorrida entendeu que, *uma vez que a autoridade fiscal constatou que foram pagos valores a título de CSLL no período, só lhe restava considerá-los como tal e reduzir o valor da autuação*, sendo que, *se o sujeito passivo empregou tais quantias como valores pagos indevidamente para fins de realizar compensações, agiu com erro, o qual deveria ser corrigido*, os acórdãos paradigmas apontados (Acórdãos nºs 1301-001.544, de 2014, e 1301-001.895, de 2016) decidiram, de modo diametralmente oposto, que, *para que se possa admitir o aproveitamento de resultados finais (saldos negativos) nos lançamentos tributários relativos ao IRPJ e à CSLL, [...], é necessário que o contribuinte comprove que [...] os saldos apurados não foram objeto de pedido de restituição e que não foram indicados para compensação tributária.*

Por tais razões, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela caracterização das divergências de interpretação suscitadas.

Pelo exposto, do exame dos pressupostos de admissibilidade, PROPONHO seja ADMITIDO o Recurso Especial interposto.

A Contribuinte historia os eventos destes autos, e inicia pela divergência *quanto à homologação tácita das compensações de estimativas de CSLL efetuadas nos anos-calendário de 1997 e 1998*, as quais não restaram confirmadas por *alterações efetuadas ao montante da CSLL devido em 31.12.1996 e 31.12.1997*. Como tais estimativas foram liquidadas na vigência do art. 66 da Lei nº 8.383/91, a compensação só poderia ser objeto de não-homologação no prazo do art. 150, §4º do CTN. Mas o acórdão recorrido afastou a homologação tácita porque *para fins de verificação da certeza e liquidez do crédito pleiteado pela RECORRENTE poderia a fiscalização confirmar a efetividade da quitação das referidas estimativas*. Já o paradigma nº 1801-002.190 afirmou a homologação tácita das compensações informadas em DCTF, no regime da Lei nº 8.383/91, assim como o paradigma nº 1301-001.633 também o fez, na ausência de questionamento, no lançamento lá sob exame, quanto à correção e validade da compensação informada em DCTF.

Passando à divergência *quanto à impossibilidade de a Fiscalização promover ajustes na apuração da CSLL do ano-calendário de 1997*, reporta os questionamentos promovidos acerca da compensação indevida de bases negativas de sociedade incorporada, glosa esta que, embora revertida no acórdão recorrido, foi analisada sob a premissa de que a revisão de apuração da base de cálculo *não se sujeitaria ao prazo decadencial*. Como a PGFN interpôs recurso especial contra a reversão daquela glosa, a Contribuinte expõe o prequestionamento da matéria e refere o paradigma nº 1801-002.273, como contrário à revisão da *apuração do IRPJ e da CSLL relativos aos anos-calendários já decaídos, promovendo, por intermédio do processo administrativo de compensação, um verdadeiro lançamento de ofício relativo a período de apuração em relação ao qual já se passaram mais de 5 (cinco) anos*. Também o paradigma nº 1402-001.776 diverge do recorrido por não admitir a *glosa de despesas ou identificação de omissões como fundamento para diminuir o valor do saldo devedor* na análise de saldo negativo, exigindo, para tanto, lançamento antes do transcurso do prazo decadencial.

Por fim, quanto à *impossibilidade de a Fiscalização utilizar saldo negativo já informado em compensações para abater crédito tributário lançado em auto de infração posterior*, relata que os DESPACHOS DECISÓRIOS não reconheceram parte do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 1997 (com repercussões no saldo negativo do ano-calendário de 1998) porque resultante de estimativas quitadas por compensação com saldo negativo de CSLL de 1996, o qual veio a ser reduzido de R\$ 1.963.351,36 para R\$ 920.346,66 em razão da lavratura de auto de infração (AUTO) que, ao exigir diferença de CSLL do ano-calendário de 1996, utilizou parte daquele saldo negativo para absorver a CSLL nele lançada, e observa que o acórdão recorrido validou este procedimento por ter sido mais vantajoso à Contribuinte, já que se o saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 1996 não tivesse sido utilizado para abater a CSLL lançada no AUTO, teria havido um ônus maior para ela, uma vez que a multa aplicada sobre o valor lançado seria a de 75% ao passo em que aquela exigida no presente processo administrativo se limita a 20%. Teria, assim, divergido do paradigma nº 1301-001.544, segundo o qual a utilização de saldo negativo para reduzir tributos lançados de ofício requer a confirmação inequívoca da sua não utilização pelos contribuintes em restituição e/ou compensação anteriormente efetuadas. No mesmo sentido seria o paradigma nº 1301-001.895, para o qual, em razão do lapso temporal entre a apuração do crédito e a lavratura do AUTO, as autoridades devem presumir que o referido crédito já foi utilizado pelo contribuinte e, não havendo prova em contrário, não devem utilizar o referido direito creditório para abater o valor lançado no auto de infração.

No mérito, defende a homologação tácita das compensações promovidas para liquidação das estimativas dos anos-calendário 1997 e 1998, porque promovidas entre tributos de

mesma espécie, sob a regência do art. 66 da Lei nº 8.383/91, com efeitos extintivos e, assim, *dentro do sistema de lançamento por homologação*, passível de verificação pela autoridade fazendária no prazo decadencial do art. 150, §4º do CTN. Cita precedentes deste Conselho e manifestações do Superior Tribunal de Justiça neste sentido, e conclui asseverando que:

6.18. Demonstrado que as compensações dos débitos de estimativas de CSLL efetuadas pela RECORRENTE nos anos-calendário de 1997 e 1998 com créditos decorrentes de saldo negativo da própria CSLL estavam subsumidas ao regime do art. 66 da Lei nº 8.383/91, tem-se que o ACÓRDÃO RECORRIDO é equivocado e contraditório ao não reconhecer que as compensações em causa foram tacitamente homologadas, apesar de admitir que os débitos das estimativas nelas compensados não mais poderiam ser cobrados, em razão do transcurso do prazo decadencial de cinco anos.

6.19. De se notar, neste particular, que o que faz com que tais débitos de estimativas não possam mais ser cobrados não é diretamente o transcurso do prazo decadencial, mas, muito antes disso, o fato de que eles foram efetivamente quitados (extintos) por compensação, em decorrência da homologação tácita das compensações então efetuadas pela RECORRENTE.

6.20. Em suma, a homologação tácita das compensações torna inquestionável que os débitos relativos às estimativas de 1997 e 1998 foram quitados e, portanto, extintos, não podendo a fiscalização deixar de reconhecer todo e qualquer efeito que essa quitação (extinção) pudesse gerar em aos-calendário futuros.

6.21. Assim, na medida em que os débitos de estimativas foram quitados (extintos) por compensação, é inconteste que, confrontadas tais quitações com a CSLL efetivamente devida pela RECORRENTE nos próprios anos-calendário de 1997 e 1998, tem-se que, por intermédio delas (quitações), gerou-se novo saldo negativo de CSLL em favor da RECORRENTE.

6.22. Reconhecida que seja, como deve ser, que as estimativas da RECORRENTE de 1997 e 1998 foram quitadas e, portanto, extintas, tem-se que:

a) parte do seu saldo negativo do ano-calendário de 1997 deve ser validada, sendo que a parte restante também deverá sê-lo pelas razões apresentadas na Seção seguinte deste recurso; e

b) todo o seu saldo negativo do ano-calendário de 1998 deve ser validado, já que, neste particular, o único óbice então levantado pelos DESPACHOS DECISÓRIOS foi exatamente o de que as referidas estimativas não poderiam ser consideradas quitadas e, portanto, concorrer para a constituição daquele saldo negativo de 1998.

Com referência à revisão da base de cálculo do ano-calendário 1997, argumenta que no âmbito de questionamentos a saldo negativo, *embora a exigência de comprovação dos pagamentos antecipados de CSLL possa ser feita no prazo de análise do pedido de restituição ou compensação de saldo negativo, o questionamento do valor da CSLL apurada pelo próprio contribuinte, por configurar novo lançamento (de ofício), somente pode ser efetuado no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN*. Em seu entendimento, *a alteração do resultado do ano-calendário de 1997 não configura mero procedimento para a verificação da liquidez e certeza do crédito tributário correspondente ao saldo negativo apurado naquele período, mas, sim, a um novo lançamento*, e discorda de sua formalização por meio de despacho decisório, e não de lançamento na forma do art. 142 do CTN, mormente depois de transcorridos cinco anos do fato gerador, assim procedendo *a uma revisão de ofício de tributo homologado tacitamente e, portanto, definitivo*. Arremata que:

7.18. Em outras palavras, os efeitos decorrentes dessa "definitividade" não se restringem a uma impossibilidade, em razão do transcurso do prazo decadencial, de lançamento e cobrança de eventual diferença (a maior) entre o tributo apurado pelo contribuinte e aquele que a fiscalização supõe ser devido; muito mais que isso, ela ("definitividade") importa, repita-se, no reconhecimento do valor do tributo originariamente apurado pelo

contribuinte e declarado na respectiva DIPJ, razão por que não haveria como invalidar o crédito então pleiteado pelo contribuinte (para fins de compensação) a partir de eventual diferença (a maior) de tributo. Ademais, qualquer exigência dessa diferença não poderia se dar mediante processo de compensação, demandando autuação específica, observado o prazo decadencial de cinco anos.

Refere precedentes deste Conselho e acrescenta que já havia lançamento de ofício formalizado para o período, mas apenas para glosa das compensações acima do limite legal de 30%, razão pela qual o procedimento executado nestes autos representaria revisão do lançamento anterior, sujeito também a prazo decadencial na forma do art. 149, parágrafo único, do CTN.

Por fim, quanto à *validade das compensações (com saldo negativo de 1996) das estimativas de CSLL devidas no ano-calendário de 1997*, com repercussões no saldo negativo do ano-calendário 1998, aduz que mesmo se ultrapassada a homologação tácita antes referida, a redução do saldo negativo de 1996 por meio de lançamento formalizado naquele ano-calendário não poderia subsistir porque a compensação do saldo negativo já teria sido efetuada antes da lavratura do lançamento.

Reitera que as compensações promovidas na vigência da Lei nº 8.383/91 produz efeitos imediatos e extintivos dos débitos compensados, razão pela qual não era mais possível à Fiscalização deduzir aquele saldo negativo ao formalizar o lançamento pertinente ao ano-calendário 1996. Assevera que:

8.8. Ou seja, a constatação posterior de fatos que alterem a apuração da CSLL de determinado período-base, já declarada pelo contribuinte, terá como única consequência a exigência de diferença de tributo mediante lavratura de auto de infração; caso o contribuinte tenha apurado saldo negativo de CSLL no referido período-base, não poderá tal saldo negativo ser utilizado para reduzir o tributo exigido no lançamento de ofício, se já tiver sido objeto de pedido de restituição ou de compensação. Mas a validade dos pedidos de restituição ou de compensação eventualmente já efetuados (como ocorreu no caso) não poderá ser questionada.

8.9. Em outras palavras, caso o contribuinte tenha apurado saldo negativo em determinado período, não poderá este (saldo negativo) ser utilizado para reduzir o tributo exigido em lançamento de ofício, se já tiver sido utilizado em compensações anteriores ao lançamento, ante estas (compensações) já produzirem efeitos imediatos, ou seja, importarem numa quitação de débito, o que é próprio de homologação apenas sujeita a condição resolutoria.

Indica julgados administrativos neste sentido, e observa que se não era mais possível o lançamento complementar para exigência da parcela não lançada, tal decorreu da *inércia da fiscalização, que deveria ter apurado, quando da lavratura do AUTO, se o referido saldo negativo já tinha, ou não, sido utilizado pela RECORRENTE, intimando-a para que prestasse tais informações.*

Pede, assim, que o recurso especial seja *admitido, conhecido e provido, de forma que seja reformado o ACÓRDÃO RECORRIDO na parte que lhe foi desfavorável, para que seja reconhecida a parcela do crédito pleiteado ainda não confirmado, com a consequente homologação de todos os Pedidos de Compensação e DCOMPs objeto dos processos administrativos n.ºs 10768.007874/2002-40 e 10768.720550/2007-13.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 30/04/2018 (e-fls. 1697), e retornaram em 04/05/2018 com contrarrazões (e-fls. 1698/1705) nas quais a PGFN defende que *que a existência de valor a restituir ou a compensar é aferida a partir do contraste entre o valor recolhido e o valor de fato devido em face da legislação tributária*, na forma do art. 165, caput e incisos I e II do CTN, e o *direito creditório assim apurado poderá ser utilizado em compensação, nos termos*

do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, contexto no qual a verificação do direito creditório, por meio de comparação entre o valor pago e o devido, é da essência da análise de pedidos de restituição ou declarações de compensação. Para que se determine o valor devido, o Fisco pode analisar todos os aspectos pertinentes à obrigação tributária, inclusive a base de cálculo e a alíquota, sem restrições, já que o CTN, em seus artigos 165 e 170, não impõe qualquer limite a essa análise, bem como não se aplica o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72.

Observando que a contestação às objeções opostas contra a compensação se faz por meio de manifestação de inconformidade e recurso voluntário, a PGFN prossegue argumentando que:

Além disso, a modificação da base de cálculo do tributo, por meio de despacho decisório, não afasta a possibilidade de o contribuinte contestar tal modificação, mediante apresentação de manifestação de inconformidade, preservando, dessa forma, o seu direito de defesa.

O exame da legislação que disciplina o instituto da compensação no âmbito tributário conduz a conclusões que demonstram de forma inequívoca que não se pode aplicar, como pretende o acórdão recorrido, as normas relativas à constituição do crédito tributário ao instituto da compensação.

Desse modo, há que se reconhecer ao Fisco o direito à investigação, a qualquer tempo, dos saldos negativos de recolhimentos de IRPJ/CSLL, uma vez que não estamos a falar de lançamento tributário, mas sim da comprovação da liquidez e certeza do crédito para fins de compensação.

Assim, no mister de aferição da existência de um pagamento indevido, deve o Fisco, necessariamente, analisar todos os elementos de quantificação do tributo, de modo a poder confrontar o valor recolhido pela contribuinte com aquele efetivamente devido.

Em casos como o dos autos, em que o contribuinte pleiteia a compensação de saldo negativo, deve o Fisco averiguar se o montante indicado a tal título mostra-se líquido e certo.

Ocorre que a circunstância de o Fisco não dispor mais de prazo para constituir eventual crédito tributário não afasta o fato absolutamente verdadeiro de que o contribuinte apresentou pedido de compensação por meio da qual pretende utilizar crédito oriundo de alegado saldo negativo de IRPJ e de CSLL. Então, considerando que deseja obter compensação de tais valores, deve se submeter à devida conferência, até a competência oportuna.

Com efeito, uma coisa é dizer que o Fisco não poderia, depois de ultrapassado o prazo decadencial, constituir crédito tributário, lançando diferença de tributo recolhido a menor em consequência de compensação ilegal de prejuízos fiscais.

Outra coisa completamente diferente é dizer que, na aferição do montante do indébito, o Fisco, no prazo que tem para homologar o pedido de compensação, não pode apurar a liquidez e certeza do crédito apontado pelo contribuinte.

Observe-se que a tese defendida pelo Recorrente, consistente na aplicação do prazo decadencial para a revisão de saldo negativo em sede de compensação, enseja a conclusão de que os contribuintes podem alegar o que quiserem em pedidos de compensação quanto a períodos pretéritos, desde que antes de 5 (cinco) anos, e as alegações serão impossíveis de análise de veracidade, submetendo o Fisco a possíveis impropriedades e até irregularidades.

Data maxima vênia, a Fazenda Nacional entende que, no prazo de que dispõe para homologar, o Fisco tem ampla liberdade para aferir o correto valor do indébito, ainda que não possa, diante da constatação de recolhimentos a menor, constituir crédito tributário se ultrapassado o prazo de lançamento.

Pensar diferentemente significaria impedir a fiscalização de verificar efeitos tributários não alcançados pela decadência, ou, em outras palavras, projetar o decurso do prazo decadencial para além de suas características, transformando-o em uma certidão de veracidade tributária.

Não se perca de vista que o saldo negativo, enquanto crédito apontado em sede de compensação pelo interessado, não se submete ao prazo decadencial para o lançamento, previsto nos art. 150, § 4º e art. 173 do CTN.

Diante de tais considerações, verifica-se que a autoridade fiscal pode emitir juízo de valor em relação ao saldo negativo indicado como crédito a ser compensado, sem qualquer óbice pela decadência.

Quanto aos questionamentos acerca da impossibilidade de a Fiscalização *utilizar saldo negativo já informado em compensações para abater crédito tributário lançado em auto de infração posterior*, invoca as razões de decidir do acórdão recorrido e finaliza pedido que seja negado provimento ao recurso especial.

Os autos foram sorteados para relatoria dos Conselheiros André Mendes de Moura e Amélia Wakako Morishita, mas com suas dispensas promoveu-se novo sorteio.

Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA, Relatora.

Recurso especial da PGFN - Admissibilidade

Tem razão a Contribuinte quando aponta a dessemelhança entre os acórdãos comparados. Embora, diversamente do que ela argumenta, a aplicação dos requisitos regimentais de admissibilidade não demande identidade entre os casos, é essencial que eles não se distingam em pontos determinantes para a solução do litígio.

No presente, o Colegiado *a quo* decidiu a matéria suscitada pela PGFN nos seguintes termos:

De fato, a autoridade julgadora considerou correto o despacho decisório que, para fins de aferição do saldo negativo da CSLL de 1997, glosou base de cálculo negativa advinda de empresa incorporada. Aduziu que só seria válida essa compensação se houvesse expressa previsão legal que a autorizasse.

É relevante destacar que a proibição expressa só foi empreendida pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, cujo art. 20 determinou a aplicação para fins de apuração da base de cálculo da CSLL, o disposto no art. 33 do Decreto-Lei 2.341/87, que veda a compensação de prejuízos fiscais da sucedida.

A jurisprudência deste colegiado se assentou no sentido de que, até o advento do referido diploma legal, a compensação era permitida. Reproduzo acórdão paradigma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que foi decidido por unanimidade:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO — COMPENSAÇÃO DE BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS NA SUCESSÃO — Até o advento da Medida Provisória n.1.858-6, de 1999, não existia qualquer impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida, a partir de janeiro de 1992 (AC 9101-001.515, de 20 de novembro de 2012)

Nessa parte, a recorrente tem razão.

Assim, faz jus a mais o reconhecimento do valor original de R\$ 774.729,09 (correspondente à diferença entre o valor de R\$ 2.194.829,88 e R\$ 1.420.100,79) para o ano-calendário de 1997, exercício de 1998, o qual deve repercutir na compensação das estimativas do ano-calendário de 1998, exercício de 1999, e consequentemente no saldo negativo a que faz jus neste período.

Tratava-se, portanto, de base de cálculo negativa de incorporada compensada no ano-calendário 1997, antes da edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99. A PGFN, de fato, labora em equívoco ao afirmar o dissídio jurisprudencial nos seguintes termos:

Portanto, restou plenamente demonstrada a similitude das molduras fáticas dos casos objetos de julgamento pelo acórdão recorrido e paradigmas. Contudo, mesmo diante de contexto no qual o autuado promoveu incorporação de outra pessoa jurídica em data anterior ao advento da MP nº 1.858-6 de 29/06/1999 e publicada em 30/06/1999 (no caso concreto, a incorporação ocorreu em 1997), ainda assim, os órgãos prolores dos paradigmas entenderam que cabia a proibição de que a sociedade sucessora por incorporação, fusão ou cisão pudesse compensar a base de cálculo negativa da CSLL, apurada pela sucedida, **pois a compensação ocorreu em momento posterior ao advento da MP citada.** (negrejou-se)

Mais à frente, a PGFN insiste no equívoco ao afirmar que:

Para o caso em foco, é cediço que a compensação não ocorreu em 1997, quando realizada a operação de incorporação, mas sim no ano-calendário de 2002 e neste ano o autuado foi tributado pelo Lucro Real anual, tendo 31/12/2002 como a data do fato gerador, tanto do IRPJ, como da CSLL. Assim, quando da apuração de seus resultados pela declaração de ajuste anual, isto é, quando efetivamente realizou o encontro de contas, já estava em vigor a MP nº 1.858-6, de 30/06/1999, que passou a produzir efeitos em relação à CSLL em 28/09/1999 (princípio da anterioridade nonagesimal para as contribuições).

[...]

Logo, **a aplicação temporal da referida norma deve se reger pela época da compensação e não da incorporação.** Se as bases negativas da incorporada foram compensadas pela incorporadora após 1999, aplica-se a Medida Provisória nº 1858-6/1999 à hipótese. Este é o caso dos autos, onde se verifica que o autuado realizou a compensação indevida no ano calendário de 2002, quando já estava em vigor a proibição legal veiculada na aludida Medida Provisória, que fundamentou a autuação questionada pelo contribuinte. Portanto, está correta a glosa efetuada pela fiscalização, que agiu dentro dos ditames legais. (destaques do original)

E por adotar estas referências fáticas, a PGFN trará em reforço a argumentação de que o *STJ confirmou que a compensação deve ser apreciada com base na legislação vigente no momento do encontro de contas*, e somente subsidiariamente a defesa no sentido de que o *sistema de apuração dos impostos e contribuições, mesmo antes da expressa proibição legal, já não comportava a compensação dos prejuízos fiscais, nem das bases negativas da CSLL apurados pela empresa sucedida na incorporação.*

Já o paradigma admitido (Acórdão nº 9101-002.586), por analisar compensação de bases negativas de sucedida promovida no ano-calendário 2000, embora refira o acórdão nº 1401-00.262 - recorrentemente invocado para caracterização desses dissídios por afirmar a inexistência de previsão legal para compensação de bases negativas que não sejam próprias -, pauta-se no voto vencido do acórdão recorrido lá analisado que, inclusive, consigna ser desnecessário *adentrar na discussão a respeito da existência ou não, antes da norma proibitiva,*

de impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida. Veja-se:

Conforme relatado, a contribuinte promoveu em 31/12/2000 a compensação de base de cálculo negativa de CSLL de períodos anteriores. Essa base negativa adveio de outras empresas, que foram incorporadas no mês de abril/1999, o que motivou a glosa da compensação pela fiscalização.

A glosa da compensação de base negativa resultou na redução do valor do saldo negativo de CSLL apurado pela contribuinte em 31/12/2000, de R\$ 8.561.587,87 para R\$ 3.364.040,42.

[...]

O acórdão recorrido admitiu o procedimento de compensação em que se utilizou base de cálculo negativa de CSLL advinda de empresas sucedidas/incorporadas, e restabeleceu o valor original do saldo negativo de CSLL em 31/12/2000, conforme havia sido apurado pela contribuinte.

[...]

Em seu recurso especial, a PGFN busca reverter essa decisão, defendendo o trabalho fiscal, no que toca à glosa da referida compensação de base negativa advinda de empresas sucedidas/incorporadas e também à aplicação da multa isolada por falta de recolhimento de estimativas mensais de CSLL.

Quanto à glosa da compensação de base negativa advinda de empresas sucedidas/incorporadas, compartilho do mesmo entendimento manifestado no voto vencido contido no acórdão recorrido, da lavra da conselheira relatora Viviane Vidal Wagner, cujos fundamentos transcrevo:

[...]

Como relatado, tendo sido verificada a compensação indevida de base de cálculo negativa da CSLL, em 31/12/2000, no valor de R\$ 2.374.358,71, pela sucessora Indústria de Bebidas Antarctica do Norte-Nordeste S/A, consideradas as base de cálculo negativa de períodos anteriores de pessoas jurídicas sucedidas por incorporação, efetuou-se, em procedimento de ofício, a redução do saldo de CSLL a compensar ou a restituir, de ... para ...

Considerando-se que a sistemática de tributação adotada pela sucedida no ano calendário de 2000 foi o lucro real anual, por certo que o fato gerador da CSLL denominado "fato gerador complexivo", só se aperfeiçoou em 31 de dezembro do ano-calendário de 2000.

Na data da apuração da base de cálculo da CSLL vigia a Medida Provisória n.º 1.858-6, de 29 de junho de 1999, dispondo:

Art. 20. Aplica-se à base de cálculo negativa da CSLL o disposto nos arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987.

O referido decreto, por sua vez, dispõe:

Art. 32. A pessoa jurídica não poderá compensar seus próprios prejuízos fiscais, se entre a data da apuração e da compensação houver ocorrido, cumulativamente, modificação de seu controle societário e do ramo de atividade.

Art. 33. A pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão não poderá compensar prejuízos fiscais da sucedida.

De fato, como bem observou a DRJ, é indiferente ao deslinde do caso se a incorporação ocorreu antes da edição da MP nº 1.858-6/99, pois a legislação apenas explicitou a proibição da compensação da base de cálculo negativa da CSLL apurada pela incorporada com a base de cálculo de CSLL apurada pela incorporadora.

Embora o ato de incorporação tenha ocorrido em abril de 1999, logo, antes da edição da medida provisória em comento, a compensação ocorreu em dezembro de 2000, quando já vigente a norma proibitiva.

Nesse caso, sequer se faz necessário adentrar na discussão a respeito da existência ou não, antes da norma proibitiva, de impedimento legal para que a sociedade sucessora por incorporação pudesse compensar a base de cálculo negativa da Contribuição Social apurada pela sucedida.

Adota-se como razão de decidir a fundamentação contida no voto do ilustre conselheiro Antônio Bezerra Neto, proferido no acórdão unânime nº 1401-00262, de 09/07/2010, acompanhadas por esta relatora enquanto no exercício da presidência da 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, consoante trecho abaixo transcrito:

[...]

Ainda em relação a essa segunda linha de argumentação que está acima transcrita, ou seja, de que a vedação legal se dá no momento da compensação e não da apuração da base negativa pela empresa sucedida (e nem no momento da incorporação desta), e de que no momento da compensação a norma proibitiva era plenamente vigente, transcrevo os fundamentos contidos no voto que orientou o Acórdão nº 1802-00.750, de 15/12/2010, proferido no processo nº 19515.003268/2004-63 pelo conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa:

[...]

A questão a ser examinada é se realmente a restrição introduzida pela MP nº 1.858-6, de 30/06/99, proibindo a compensação, na sucessora, da base negativa que veio de empresa sucedida, alcançaria ou não incorporações ocorridas antes da vigência desta MP.

O texto legal apresenta o seguinte conteúdo:

[...]

Em relação ao caso concreto, não há dúvidas de que a incorporação ocorreu antes da vigência da referida MP, e que, portanto, a base negativa da sucedida passou a fazer parte do patrimônio da incorporadora antes também da vigência da norma restritiva.

Isso não implica dizer, entretanto, que o prejuízo fiscal ou a base negativa acumulados no patrimônio de uma determinada empresa gere direito adquirido à compensação futura destes valores.

[...]

Em resumo, os fundamentos contidos nos votos acima transcritos levam às seguintes conclusões:

1 – antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas). A lei apenas autorizava a compensação de base negativa própria;

2 – mas ainda que se considere que a MP nº 1.858-6 trouxe realmente uma inovação no sistema jurídico, vedando o que antes era permitido, não há dúvida de que essa vedação deve ser aplicada às compensações ocorridas depois de 28/09/1999 (data da vigência da referida MP), mesmo que o evento de incorporação tenha ocorrido antes dessa data.

São esses os fundamentos que acolho neste voto, para fins de considerar correta a glosa da compensação de base negativa advinda de empresas sucedidas/incorporadas.

Assim, apesar destas referências finais, e da inclusão, em ementa, da ressalva de que *antes da MP nº 1.858-6, de 30/06/99, não havia nem mesmo autorização legal para que se compensasse base negativa de CSLL apurada por terceiros (empresas incorporadas)*, fato é que esta abordagem era desnecessária para a solução do litígio instaurado no paradigma, e não é

possível afirmar, sob estes contornos, que o Colegiado que o proferiu decidiria da mesma forma se estivesse frente a compensação promovida antes da edição da Medida Provisória nº 1.858-6/99. Ainda que seja conhecido o posicionamento dos Conselheiros que acompanharam o voto do relator do paradigma², a análise da decisão não pode considerar estes elementos extrínsecos.

Na medida em que o recurso especial da PGFN está pautado em referenciais fáticos distintos do recorrido, e o paradigma foi editado em circunstâncias diferenciadas, impõe-se reconhecer que os acórdãos comparados não apresentam a necessária similitude para caracterização do dissídio jurisprudencial.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deveria ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da PGFN.

Registre-se, por oportuno, que esta objeção ao conhecimento do recurso fazendário não guarda correspondência com a limitação aventada pela Conselheira Lívia De Carli Germano na reunião passada, quando consignou em seu voto no Acórdão nº 9101-005.653, neste ponto vencido, que o conhecimento daquele recurso se dava *considerando que não está em discussão se, antes da MP 1.858-6/1999, havia ou não autorização para compensação de base negativa de CSLL apurada por empresas incorporadas*. Naqueles autos, como esclarecido por esta Conselheira em sua declaração de voto encartada ao julgado, o acórdão lá recorrido afirmara a impossibilidade de compensação em razão de os períodos autuados serem posteriores à vigência da referida Medida Provisória, ao passo que os paradigmas, em circunstâncias fáticas semelhantes, reconheceram o direito à compensação em face da mesma norma legal e dos dispositivos nela referidos (arts. 33 e 33 do Decreto-lei nº 2.341/87), a demandar, para solução do dissídio jurisprudencial, construção jurídica acerca do alcance da dita *regra limitadora*

² Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luis Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo (relator), Lívia De Carli Germano, Gerson Macedo Guerra e Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente) e divergiram na matéria os conselheiros Cristiane Silva Costa, Luís Flávio Neto, Lívia De Carli Germano e Gerson Macedo Guerra.

trazida pela Medida Provisória nº 1.858-6/99 acerca das bases negativas de empresa sucedida oriundas de incorporação ocorrida antes de sua vigência, o que autorizava adentrar à interpretação do que era o cenário legislativo anterior. Já aqui, o acórdão recorrido afirmou inexistir vedação à **compensação** promovida **antes** da Medida Provisória nº 1.858-6/99, e o paradigma admitido trata de **compensação** promovida **depois** do referido diploma legal. E essa dessemelhança fática impede, de largada, a caracterização do dissídio e, sem que este se estabeleça, descabe qualquer ponderação, aqui, acerca do fato de inexistir autorização anterior para esta compensação.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Como relatado, a Contribuinte suscita dissídio jurisprudencial: i) *quanto à homologação tácita das compensações de estimativas de CSLL efetuadas nos anos-calendário de 1997 e 1998*; ii) *quanto à impossibilidade de a Fiscalização promover ajustes na apuração da CSLL do ano-calendário de 1997*; e iii) *quanto à impossibilidade de a Fiscalização utilizar saldo negativo já informado em compensações para abater crédito tributário lançado em auto de infração posterior*.

No que se refere à 2ª divergência, sua arguição se deu em razão de a PGFN ter interposto recurso especial contra a reversão da glosa de compensação de bases negativas de sociedade incorporada, dado que esta análise se verificou no acórdão recorrido sob a premissa de que a revisão de apuração da base de cálculo *não se sujeitaria ao prazo decadencial*. Assim, negado conhecimento ao recurso especial da PGFN, a Contribuinte deixa de ter interesse na discussão dessa premissa, vez que as consequências das alterações na base de cálculo estão definitivamente revertidas em razão da análise de mérito da glosa.

Com relação à 1ª divergência, em seu exame de mérito observou-se que o paradigma nº 1301-001.633 não guarda a similitude necessária para caracterização do dissídio jurisprudencial suscitado pela Contribuinte. Isto porque sua pretensão é alcançar o reconhecimento da homologação tácita das compensações de estimativas de CSLL promovidas nos anos-calendários 1997 e 1998, vez que promovidas entre tributos de mesma espécie e na vigência da Lei nº 8.383/91, a demandar lançamento, dentro do prazo decadencial, para sua reversão. E, no acórdão recorrido, a questão foi analisada no âmbito da confirmação de direito creditório objeto de pedido de restituição e destinado a compensações. Veja-se:

O segundo argumento da recorrente foi o de que as compensações realizadas nos anos-calendário de 1997 e 1998 não poderiam mais ser revistas, porque já teriam sido homologadas. Para tal, aduz que tais compensações seguiram a regência do art. 66 da Lei 8.383/91, que seria similar ao regime do atual art. 74 da Lei nº 9.430/96.

Ora, uma comparação nos permite elucidar a presente situação. O pagamento é a forma típica de extinção das obrigações pecuniárias. Isso se dá também com as estimativas.

Estas são tipicamente extintas por meio de pagamento. Pois bem, haveria prazo para a autoridade fiscal verificar se os pagamento foram realmente realizados? **Deveria a autoridade fiscal, na sua atribuição de verificar o indébito tributário, acatar os registros de pagamentos, sem adentrar na comprovação da sua materialidade, se tais registros foram realizados há mais de cinco anos?**

A resposta é óbvia. **Claro que o interessado deve efetivamente comprovar a realização de pagamentos para fazer jus a que estimativas extintas por pagamento sejam levadas para compor o saldo credor pleiteado.**

Pois bem, se a modalidade típica de extinção deve ser comprovada, independentemente do tempo da sua realização, porque seria diferente em relação às compensações?

Como bem consignou a autoridade recorrida, passados os prazos decadenciais e prescricionais, o Fisco não pode exigir valores dos particulares, mas isso não significa que fica impossibilitado de analisar supostos direitos de restituição de quantias. Estas devem ser materialmente verificadas a qualquer tempo, e isso independe da modalidade de compensação; se foi por pedido, por declaração ou por registro na escrituração. *(negrejou-se)*

Já o paradigma nº 1301-001.633 foi editado em razão de lançamento de ofício de CSLL devida no ano-calendário 2001, no qual fora desconsiderada estimativa liquidada mediante compensação com saldo negativo de períodos anteriores e informada em DCTF. O Colegiado do CARF, naquele contexto, rejeitou os fundamentos expressos pela autoridade julgadora de 1ª instância para infirmar a compensação mediante demonstração de inexistência do direito creditório utilizado, mas isto porque caberia à autoridade lançadora veicular esta objeção. Neste sentido é o voto condutor do paradigma, do Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado:

Como se vê, a autoridade fiscal refere-se tão somente aos valores de estimativas da CSLL informados nas DCTF com exigibilidade suspensa e afirma não existir nenhum pagamento por estimativa no período. Dito isto, simplesmente desconsiderou o valor informado por compensação na DCTF do mês de Novembro/2001, para efeito do cálculo do valor devido anualmente.

A autoridade julgadora de primeira instância recompôs o saldo negativo da CSLL apurado desde o ano de 1.999, com base nas DIPJ apresentadas, e concluiu que não existiria saldo negativo a ser compensado em novembro de 2001. Assim, considerou correta a exclusão do valor informado na DCTF como estimativa compensada na apuração do saldo anual devido em 2001.

Entendo que, para desconsiderar a compensação informada em DCTF a título de estimativas, a autoridade lançadora tinha o dever demonstrar na atuação a inexistência de saldo a compensar em anos anteriores, como veio a fazer a decisão recorrida.

Na época em que foi realizada a compensação pela recorrente (novembro/2001) estava vigente a sistemática de compensação de tributos da mesma espécie instituída pelo art. 66 da Lei nº 8.383/1991, mediante a qual o próprio contribuinte apurava os valores a compensar e efetuava a compensação em sua escrituração, informando-a ao Fisco na DCTF.

Nesta sistemática, ficava a compensação sujeita à eventual revisão do Fisco, que constatando irregularidade deveria proceder ao lançamento de ofício das diferenças devidas, nos termos do art. 90 da MP. nº 2.158-35/ 2001, que estabelecia, *in verbis*:

[...]

Destarte, não tendo sido questionada, no lançamento, a correção e validade da compensação informada em DCTF, entendo que esta restou homologada tacitamente, ante a inércia do Fisco em proceder ao lançamento dos valores devidos.

Assim, por mais este aspecto resta caracterizada, em relação à CSLL, a existência de pagamento antecipado.

Oportuno registrar, ainda, que referido paradigma foi mencionado no Acórdão nº 1301-001.703 no qual o mesmo Colegiado do CARF, tratando efetivamente da matéria suscitada na 1ª divergência jurisprudencial, adotou solução contrária à homologação tácita das compensações promovidas entre tributos de mesma espécie, mas destinadas à liquidação de estimativas que compuseram saldo negativo utilizado em compensação. Esta Turma já teve a oportunidade de confirmar entendimento expresso no Acórdão nº 1301-001.703 na apreciação o recurso especial contra ele interposto, conforme Acórdão nº 9101-004.516.

Assim, a 1ª divergência jurisprudencial deve ser analisada, apenas, em face do paradigma nº 1801-002.190, inclusive porque o entendimento nele expresso foi objeto de

reforma em sede de recurso especial, mas somente depois da interposição do recurso aqui sob análise, nos termos do Acórdão nº 9101-005.194.

Já com relação à 3ª divergência, os dois paradigmas indicados apresentam dessemelhanças relevantes em relação ao caso tratado nestes autos. A Contribuinte pretende ver reconhecida a *impossibilidade de a Fiscalização utilizar saldo negativo já informado em compensações para abater crédito tributário lançado em auto de infração posterior*, dado que a autoridade fiscal, nestes autos, não admitiu a destinação de saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1996 para liquidação de estimativas de CSLL ao longo do ano-calendário 1997 – período ao qual se refere o direito creditório pleiteado em restituição e destinado a compensações – em razão de aquele crédito ter sido utilizado para reduzir lançamento de ofício formalizado em 2001, para glosa de amortização de ágio deduzida indevidamente na apuração da CSLL do ano-calendário 1996.

O Colegiado *a quo*, analisando a questão no âmbito da restituição e compensação do saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1997, decidiu que:

Com relação ao quarto e último argumento suscitado, há que se registrar que, se a autoridade fiscal, ao lançar, não tivesse aproveitado o saldo negativo do período em questão, e sim verificado se este já havia sido usado pelo sujeito passivo para compensar outros tributos, haveria um ônus maior para o sujeito passivo.

Afinal, nesse caso, a multa aplicada sobre o valor seria de, no mínimo, 75%, enquanto no caso ora em exame o sujeito passivo só se submete à imposição moratória de 20%.

Pede, pois, que o procedimento mais gravoso lhe seja aplicado.

Claro que este pedido advém do fato de saber que a Fazenda não mais dispões de prazo para lançar os 75% de multa, nem o tributo. Todavia, a consideração mais relevante não é a de que o procedimento da autoridade fiscal foi mais proveitoso para o sujeito passivo, mas sim que foi o legalmente correto.

Uma vez que a autoridade fiscal constatou que foram pagos valores a título de CSLL no período, só lhe restava considera-los como tal e reduzir o valor da autuação. Se o sujeito passivo empregou tais quantias como valores pagos indevidamente para fins de realizar compensações, agiu com erro, o qual deveria ser corrigido.

Validou, assim, o aproveitamento promovido no lançamento de ofício porque reduziu a imposição de multa de ofício, projetando nestes autos cobranças acompanhadas, apenas, de acréscimos moratórios.

Já os paradigmas analisaram litígios a partir de lançamentos formalizados sem a dedução de saldo negativo apurado no mesmo ano-calendário e afirmaram a validade do procedimento adotado diante da possibilidade de o sujeito passivo já ter destinado o saldo negativo a compensações. Ocorre que esta decisão se dá em face de defesa apresentada em contencioso administrativo, visando a desconstituição de crédito tributário lançado, e assim reporta, na verdade, a prova exigida para admissibilidade dessa pretensão.

Veja-se, neste sentido, o voto condutor do Acórdão nº 1301-001.544, de lavra do ex-Conselheiro Wilson Fernandes Guimarães:

No que diz respeito ao aproveitamento de saldos negativos, seja do IRPJ, seja da CSLL, como é cediço, nos termos da legislação de regência, eles podem ser objeto de restituição ou compensação a partir do mês de janeiro do ano seguinte ao do encerramento do período de apuração.

A possibilidade de restituição ou compensação de saldos negativos insere-se no contexto de apuração dos valores devidos a título de IRPJ e CSLL, segundo a norma estampada no art. 150 do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação),

em que, sem exame prévio da autoridade administrativa, o contribuinte determina e recolhe as exações devidas. Embora o princípio seja de que a tributação deva ser efetuada a medida em que a renda for sendo auferida (sistema de bases correntes), sabe-se que, em função da legislação aplicável, é necessário, via de regra, a realização de ajuste, seja no sentido de complementar o valor efetivamente devido, seja para repetir ou compensar o que foi pago a maior de forma antecipada.

Em virtude dessas circunstâncias, especialmente da possibilidade imediata de restituição ou compensação de saldos negativos, nos lançamentos tributários decorrentes de auditoria fiscal parte-se do pressuposto de que os ajustes já foram efetivados pelo contribuinte, isto é, se apurado complemento a pagar, este já foi realizado, se o resultado foi negativo, o valor correspondente já foi restituído ou compensado.

Isto porque a suposição é de que a atividade a que se reporta o art. 150 do Código Tributário Nacional foi integralmente realizada pelo contribuinte, o que só ocorre na circunstância em que os saldos apurados ao final do ano-calendário desaparecem, seja por meio de extinção do crédito tributário correspondente, seja em razão de restituição ou utilização em compensação tributária.

A eventual demora por parte da autoridade administrativa competente na aferição da liquidez e certeza do crédito objeto de restituição ou indicado para fins de compensação tributária, não retira o caráter de "realização" da atividade antes aludida, eis que esta, a realização, diz respeito ao contribuinte, nos exatos termos do disposto no caput do já citado art. 150 do CTN.

Outa seria a situação se o procedimento fiscal se realiza em momento em que resta devidamente comprovado que o contribuinte não realizou integralmente a atividade prevista lei.

No caso vertente, em que a Recorrente alega ter apurado saldos negativos de IRPJ e de CSLL, essa "não realização integral da atividade" estaria representada pela ausência de destinação dos referidos saldos, seja por meio de restituição, seja em procedimento de compensação tributária.

Noto, contudo, que a Recorrente não aporta ao processo um único documento para comprovar que efetivamente não finalizou a atividade exigida pela lei, isto é, que, embora tenha apurado saldos negativos, nenhuma destinação deu aos valores correspondentes, seja por meio da apresentação de pedidos de restituição, seja através de indicação dos créditos para fins de compensação tributária.

Penso que a comprovação em referência não se revelaria plausível no contexto da ação fiscal que ora se aprecia, visto que estamos diante de procedimento iniciado em maio de 2012 (Termo de Início de fls. 156/158), tendo por objeto os anos calendário de 2006 e 2007, em que não é razoável supor que, passados mais de cinco anos da apuração do resultado, nenhum destino foi dado aos indêbitos de IRPJ e de CSLL.

O segundo paradigma (Acórdão nº 1301-001.895), editado pelo mesmo Colegiado e em contexto semelhante, expressa a mesma conclusão, na dicção do voto do ex-Conselheiro Paulo Jakson da Silva Lucas:

Portanto, os valores apurados restam incontroversos, não fazendo parte do presente litígio. No caso, presumindo de fato o saldo credor, sua existência não afeta a apuração da base de incidência do IRPJ lançado, uma vez que o saldo negativo é crédito do contribuinte e que pode, inclusive, ser objeto de pedidos de compensação com outros tributos de outras espécies, por meio da apresentação da competente PER/DCOMP, portanto, com regras próprias, cuja competência de apreciação inicial é da Delegacia da Receita Federal de origem da jurisdição do contribuinte.

Além do mais, noto, contudo, que a Recorrente não aporta ao processo um único documento para comprovar que efetivamente não finalizou a atividade exigida pela lei, isto é, que, embora tenha apurado saldos negativos, nenhuma destinação deu aos valores correspondentes, seja por meio da apresentação de pedidos de restituição, seja através de indicação dos créditos para fins de compensação tributária.

Ainda que referidos paradigmas validem o procedimento de ofício que não utiliza o saldo negativo originalmente apurado pelo sujeito passivo para reduzir o crédito tributário lançado, tal se dá no contencioso administrativo e em face da ausência de comprovação da disponibilidade de referido direito creditório, ou seja, de que ele não teria sido aproveitado em compensações futuras, ou mesmo pleiteado em restituição. Não foi definido, assim, qual o procedimento a ser adotado em tais circunstâncias, nem imputado ao Fisco o dever de verificar eventual destinação do crédito antes de recompor a apuração do tributo no período fiscalizado, como pretende a Contribuinte. Apenas se conclui, no contexto sob análise nos paradigmas, que diante da possibilidade de o saldo negativo já ter sido aproveitado, não se pode admitir a redução do valor lançado sem a prova da disponibilidade do crédito alegado.

Desta abordagem não é possível inferir se tal Colegiado, frente à circunstância presente nestes autos, ao constatar que foi aproveitado o saldo negativo para reduzir o tributo lançado, decidiria que a autoridade fiscal, em análise de saldo negativo formado com estimativas compensadas com aquele saldo negativo aproveitado no lançamento, deveria admitir essa compensação, por ser impróprio aquele aproveitamento.

Acrescente-se que outras circunstâncias fáticas e jurídicas podem afetar esta decisão, como a informação desta utilização do saldo negativo do ano-calendário 1996 em declarações apresentadas ao Fisco – o que, no caso concreto, se verificou apenas na DIRPJ do ano-calendário 1997, sem a especificação da origem do crédito utilizado na compensação, e sem o registro em DCTF – além de a compensação ter ocorrido com débitos de estimativas do ano-calendário 1997, cuja falta de recolhimento, em eventual desconstituição da compensação, não resultaria em sua exigência de ofício, mas apenas em aplicação de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas.

Ou seja, para negar o aproveitamento do saldo negativo em lançamento, bastou ao Colegiado que proferiu os paradigmas suscitar dúvidas quanto à disponibilidade do crédito, enquanto no recorrido, para reverter o aproveitamento do saldo negativo em lançamento, diversos aspectos demandariam análises não cogitadas nos paradigmas.

Assim, sendo distintos os contextos fáticos e jurídicos nos quais proferidos o recorrido e os paradigmas, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

Estas as razões, portanto, para CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas no que se refere à 1ª divergência jurisprudencial, em face do paradigma nº 1801-002.190.

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

No primeiro ponto, a Contribuinte pretende o reconhecimento da *homologação tácita das compensações de estimativas de CSLL efetuadas nos anos-calendário de 1997 e 1998*. Como ela bem expõe, tais compensações foram promovidas entre tributos de mesma espécie, na vigência do art. 66 da Lei nº 8.383/91, e, neste contexto, a extinção dos débitos se torna definitiva com o transcurso do prazo previsto no art. 150, §4º do CTN.

O despacho decisório às e-fls. 857/864 se estende na análise das informações prestadas no Pedido de Restituição e nos demonstrativos que principiam estes autos, bem como dos recolhimentos identificados e das DCTF apresentadas, para determinar a origem do direito creditório utilizado nas compensações sob análise. A Contribuinte, de seu lado, reporta sua pretensão inicial nos seguintes termos de seu recurso especial:

2.4. Em 15.05.2002, a RECORRENTE apresentou à RFB, Pedido de Restituição ("PER") de crédito no montante de R\$ 2.462.456,54 (valor histórico de R\$ 1.467.364,07), correspondente à:

a) totalidade do saldo negativo de CSLL do **ano-calendário de 1998** (valor histórico de R\$ 1.129.206,74; valor atualizado na data de apresentação do PER de R\$ 1.828.411,56); e

b) **parcela do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 1997** (valor histórico de R\$ 338.157,33; valor atualizado na data de apresentação do PER de R\$ 634.044, 99).

Tais créditos não foram reconhecidos pela Unidade de Origem porque infirmados em investigação acerca da base de cálculo e da liquidação das estimativas de CSLL do ano-calendário 1997, estas associadas a compensação com saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 1996, também reduzido diante das seguintes constatações descritas no despacho decisório;

- Apuração de CSLL a pagar no ano-calendário 1995, em face de compensação de bases negativas acima do limite legal de 30% no ano-calendário 1995, discutida judicialmente, mas com desistência manifestada pela Contribuinte nos autos do processo administrativo nº 15374.001425/99-32 (e-fls. 864/866);
- Glosa de amortização de ágio na apuração da CSLL no ano-calendário 1996, mantida em decisão administrativa definitiva nos autos do processo administrativo nº 15374.004558/2001-82, com intimação da Contribuinte para ajuste de seus controles internos, o que teria sido procedido conforme constatações da autoridade fiscal descritas às e-fls. 867/870;
- Adição de outra amortização de ágio não computada na base de cálculo da CSLL (e-fls. 870/872); e
- Liquidação não confirmada de estimativas do ano-calendário 1996, vez que os recolhimentos promovidos no período estavam alocados em DCTF a débitos de CSLL distintos das antecipações informadas em DCTF, dado que a Contribuinte não esclarecera os questionamentos antes formulados (e-fls. 872/876).

O saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1996, originalmente apurado em R\$ 1.963.351,36, mas quantificado em R\$ 920.346,66 em razão do lançamento antes referido, restou confirmado em R\$ 101.174,12 após o ajuste da adição da amortização de ágio e a glosa das antecipações não confirmadas.

Na sequência, a recomposição do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1997, originalmente informado no valor de R\$ 2.361.332,68, tem em conta (e-fls. 876/882):

- Glosa de compensação de prejuízos acima do limite legal de 30% formalizada no processo administrativo nº 18471.000771/2003-77;
- Compensação indevida de base negativa de sucedida, revertida no acórdão recorrido e que era objeto do recurso especial da PGFN aqui não conhecido;
- Glosa de estimativas compensadas parcialmente confirmadas no valor da liquidação alcançada pela parcela de R\$ 101.174,12 do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1996;

- Glosa da estimativa de R\$ 194.591,79 que, embora indicada para o mês de novembro/97, não foi objeto de esclarecimentos exigidos pela autoridade fiscal.

Em consequência, o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1997 foi revertido para saldo devedor de R\$ 896.143,11.

Como o saldo negativo de 1997 havia sido, em parte, destinado à liquidação das antecipações do ano-calendário 1998, também foi infirmado o saldo negativo apurado neste ano-calendário, originalmente informado no valor de R\$ 1.129.206,74, dada a apuração de base de cálculo negativa e dedução de estimativas compensadas com o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1997 (e-fls. 883/885).

A autoridade julgadora de 1ª instância restabeleceu parte do saldo negativo do ano-calendário 1996 (de R\$ 1.963.351,56 reconheceu R\$ 920.346,66, mantendo os efeitos, apenas, do lançamento antes promovido para glosa de amortização de ágio), replicando este reconhecimento, juntamente com a confirmação de antecipações antes glosadas no ano-calendário 1997, além de isolar os efeitos do lançamento formalizado no processo nº 18471.000771/2003-77 porque constituído sem considerar o saldo negativo originalmente apurado no período, e assim reconhecer saldo negativo de R\$ 350.405,07. Este, por sua vez, se prestou a confirmar antecipações do ano-calendário 1998 as quais, diante da apuração de base negativa de CSLL, converteram-se em saldo negativo de R\$ 387.835,74 (e-fls. 1237/1282).

O Colegiado *a quo*, recorde-se, apenas reverteu a glosa de compensação indevida de base negativa de sucedida, promovida nos cálculos do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1997.

Assim, tem-se no presente caso a discussão em torno do indeferimento de pedido de restituição e da não-homologação de compensações com créditos de saldos negativos de CSLL dos anos-calendário 1997 e 1998. Estas compensações foram, inicialmente, veiculadas em pedidos de compensação convertidos em DCOMP, substituídos por DCOMP apresentadas em 20/12/2006. A não homologação foi cientificada à Contribuinte em 28/09/2010 e não subsiste discussão quanto à reabertura do prazo de homologação tácita das compensações originais em face das declarações apresentadas em 20/12/2006.

A Contribuinte pretende, neste ponto do recurso especial, que as objeções dirigidas à liquidação das estimativas do ano-calendário 1997, sejam afastadas em razão da homologação tácita da compensação promovida sob regência do art. 66 da Lei nº 8.383/91. Tais objeções, na parte subsistente após a decisão de 1ª instância, decorrem da não confirmação do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 1996 por repercussão de lançamento antes promovido para glosa de amortização de ágio – e que seria objeto da 3ª divergência, em relação à qual o recurso especial não foi conhecido.

A confirmação parcial do saldo negativo do ano-calendário 1996 reduziu o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1997, anulando o resíduo pleiteado em restituição e utilizado em compensação, bem como reduzindo o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 1998 também pleiteado em restituição e utilizado em compensação, porque dependente da confirmação integral do crédito de 1997.

Neste cenário, esta Conselheira tem se manifestado em favor do direito de o Fisco questionar a liquidação das estimativas que compõe o direito creditório utilizado em compensação. Neste sentido foi o voto vencedor no Acórdão nº 9101-004.516³:

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

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

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

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

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

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

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Andrea Duek Simantob (Presidente em exercício) e divergiram as conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Cristiane Silva Costa e Livia De Carli Germano.

Súmula CARF nº 80

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

Acórdãos Precedentes:

*Acórdão nº 1202-00.459, de 25/01/2011 Acórdão nº 1103-00.268, de 03/08/2010
Acórdão nº 1802-00.495, de 05/07/2010 Acórdão nº 1103-00.194, de 18/05/2010
Acórdão nº 105-17.403, de 04/02/2009 Acórdão nº 101-96.819, de 28/06/2008*

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

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

Da mesma forma, aqui, quando a Contribuinte apresentou as DCOMP em 20/12/2006, cumpria-lhe manter, pelo prazo de homologação tácita dessas DCOMP, as provas dos elementos formadores do crédito destinado à compensação. Ademais, como o direito creditório foi afirmado em pedido de restituição, não há prazo estabelecido na legislação tributária para seu reconhecimento tácito. Ainda que em 28/09/2010 já houvesse transcorrido o prazo decadencial para revisão da apuração do ano-calendário 1996 – quer se tome a regra decadencial do art. 150, §4º, ou do art. 173, inciso I, ambos do CTN – a partir do momento em que sujeito passivo afirma direito creditório em pedido de restituição, está obrigado a manter a comprovação correspondente até o reconhecimento administrativo de seu crédito, ou até a homologação tácita das compensações declaradas para aproveitamento antecipado desse crédito. Nesse interregno, na análise dos elementos constitutivos do crédito, o Fisco pode entender pela insuficiência do direito creditório destinado à liquidação das antecipações que compõem o crédito compensado, glosando as parcelas cuja quitação não foi confirmada.

Assim, o decurso do prazo decadencial para revisão, por lançamento, da apuração do ano-calendário 1996, não se presta a invalidar a glosa das estimativas que, integrantes do direito creditório pleiteado e utilizado em compensações não homologadas tacitamente, não tiveram sua liquidação – promovida com o crédito alegado para o ano-calendário 1996 – confirmada. Na medida em que no ano-calendário 1996 reside o crédito utilizado como moeda para liquidação das antecipações que formaram o crédito pleiteado em restituição e destinado às compensações declaradas, a permissão legal para o Fisco rever a extinção promovida por estas declarações necessariamente reabre o prazo para confirmação da apuração do sujeito passivo, inclusive quanto à liquidação das antecipações. Para além disso, a pendência de pedido de restituição do indébito impõe a guarda dos elementos de sua constituição e, em consequência, a possibilidade de sua revisão.

Registre-se, por oportuno, que o paradigma nº 1802-002.190, aqui admitido para caracterização da divergência jurisprudencial sob análise, também foi apresentado para admissibilidade do recurso especial analisado no Acórdão nº 9101-004.516, cujo voto condutor já foi aqui invocado para refutar a pretensão da Contribuinte, assim como referido paradigma foi recentemente reformado no Acórdão nº 9101-005.194⁴, cujo voto condutor da Conselheira Andréa Duek Simantob é também aqui adotado:

⁴ Participaram do julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia de Carli Germano, Viviane Vidal Wagner, Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Caio

Já está bem explicitado que as compensações mencionadas acima, e que geraram o presente litígio em torno do valor do crédito nelas reivindicado, foram formalizadas com a apresentação de DCOMP, já na sistemática estabelecida a partir de outubro/2002, com a Lei 10.637/2002.

Ocorre que as questões em torno do valor do direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ no ano-calendário de 2001 abrangem outras compensações, realizadas na sistemática anterior, formalizadas apenas em DCTF, e que se destinavam à quitação das estimativas mensais que formaram o referido saldo negativo.

O esclarecimento é importante, porque os comentários que o acórdão recorrido faz sobre compensação diz respeito a essas compensações anteriores, para a quitação das estimativas do IRPJ de 2001 (informadas em DCTF), e não às compensações formalizadas em DCOMP, mencionadas acima.

Podemos, assim, adentrar no mérito do recurso.

O não reconhecimento de parte do direito creditório pela Delegacia de origem (saldo negativo de IRPJ no ano-calendário de 2001) deveu-se à não confirmação da quitação de algumas estimativas mensais no decorrer de 2001:

- Estimativa de janeiro/2001: compensada com crédito supostamente oriundo de ação judicial. No curso do processo, a própria contribuinte reconheceu que incidiu em erro ao preencher a DCTF que registrava a compensação com tal crédito. A glosa dessa estimativa foi mantida na decisão de primeira instância e na decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido). Como o recurso especial da contribuinte não foi admitido, a matéria encontra-se definitivamente decidida no âmbito administrativo; e

- Estimativas de fevereiro a maio/2001: compensadas com saldos negativos de IRPJ de 1999 e 2000. A DIPJ da própria contribuinte, referente ao ano-calendário de 1999, não indicava apuração de saldo negativo, mas sim de IRPJ a pagar. A inexistência desse saldo negativo em 1999 frustrou diretamente a quitação da estimativa de fevereiro/2001, e, indiretamente, a quitação das estimativas de março a maio/2001 (em razão dos reflexos que primeiramente provocou em relação ao saldo negativo de 2000).

A glosa dessas estimativas de fevereiro a maio/2001 foi confirmada pela decisão de primeira instância, mas afastada pela decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido), e o reflexo dessa glosa no montante do saldo negativo do IRPJ de 2001 é justamente o objeto do recurso especial da PGFN, ora em exame.

O argumento utilizado pelo acórdão recorrido para reconhecer como válidas essas estimativas de fevereiro a maio/2001 é que “a glosa de compensações efetuada por meio de encontro de contas em DCTF deve ser realizada mediante lançamento de ofício, nos termos do art. 142, e no prazo do art. 150, §4º, ambos do CTN”; e que “se não houve lançamento de ofício a compensação deve ser tida por tacitamente homologada e considerada na composição do saldo negativo”.

Em relação a isso, cabe dizer que mesmo para as compensações realizadas antes de outubro/2002, ou seja, antes da sistemática das DCOMP, nada impedia que a análise da liquidez e certeza dos créditos a serem restituídos/compensados, nos termos do art. 170 do CTN, fosse feita mediante despacho decisório da Delegacia de origem, sem a necessidade de lançamento de ofício para essa finalidade.

Aliás, como bem destacado pela PGFN, a apuração do saldo a restituir realmente não faz parte do rol dos atos do Fisco cuja implementação exige lançamento, mencionados no art. 9º do Decreto nº 70.235, de 1972:

Art. 9º A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou

Cesar Nader Quintella, Andrea Duek Simantob (Presidente), e divergiram na matéria as Conselheirs Livia De Carli Germano e Amélia Wakako Morishita Yamamoto, assim como votou pelas conclusões o Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto.

penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis a comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93)

A análise das DCOMP apresentadas em 2003 também não poderia ser realizada de forma diferente da que foi feita nos presentes autos. Seu modo de processamento seguiu exatamente o procedimento/rito que está definido no art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

E quanto às compensações precedentes, realizadas em 2001, por meio de DCTF, ainda há um motivo adicional que afasta completamente essa alegada necessidade de lançamento de ofício.

É que essas compensações envolviam a quitação de estimativas mensais de IRPJ, e o art. 44 da Lei 9.430/1996, desde sua redação original, é muito claro no comando de que não deve haver lançamento de ofício para exigência de estimativas, o que afasta completamente essa alegada necessidade da realização de lançamento de ofício.

Quanto às questões de ordem temporal (homologação tácita), já se disse em relação à DCOMP objeto do processo nº 10580.720044/2006-23 (em razão da qual remanesce o litígio sobre o montante do direito creditório, porque ela foi homologada apenas parcialmente), que não transcorreu cinco anos entre a data de sua apresentação (03/07/2003) e a data da ciência do despacho decisório que indeferiu parte do direito creditório (16/06/2008).

Não há, portanto, nenhum problema de ordem temporal em não reconhecer (em 16/06/2008) parte do direito creditório que estaria sendo utilizado nessa DCOMP apresentada em (03/07/2003), ainda que esse direito creditório seja relativo ao ano de 2001.

Não deixo de observar que a revisão do saldo negativo em 2001 está relacionada a fatos apurados em relação a períodos anteriores, ou mais especificamente, a compensações realizadas no decorrer de 2001 com saldos negativos de períodos anteriores (1999 e 2000).

E é em relação a essas compensações que o acórdão recorrido se refere ao tratar da questão temporal, como já esclarecido no início deste voto.

Mas também em relação a esses fatos/compensações anteriores não há que se falar em óbice temporal, em decadência, em homologação tácita, e nem em algum outro tipo de blindagem contra o Fisco.

Não houve nenhum lançamento de ofício para os referido débitos de 2001, até porque se tratava de débitos de estimativas mensais de IRPJ. O que ocorreu foi a verificação da certeza e liquidez do direito creditório reivindicado, e o não reconhecimento de seu valor integral, pela não confirmação dos elementos que compunham o alegado saldo negativo de 2001.

Além disso, não houve no caso nenhuma revisão de base de cálculo.

Com efeito, não houve nenhuma adição de receita, glosa de despesa, ou algo semelhante a isso.

O não reconhecimento de parte do direito creditório, no caso sob exame, se deu especificamente em razão da inexistência de apuração de saldo negativo na própria DIPJ da contribuinte (em 1999, com reflexos em 2000 e 2001), o que implicou na não comprovação da quitação das estimativas que formariam o reivindicado saldo negativo em 2001, o que reforça ainda mais os motivos para se rejeitar a alegada preclusão contra o Fisco.

O fato é que no plano da verificação da “existência” dos pagamentos que dariam origem ao indébito a ser restituído/compensado (correspondam eles a estimativas ou retenções na fonte), menos ainda há que se falar em blindagem do direito creditório por decurso de prazo.

Com efeito, a fluência do tempo pode até homologar procedimentos, tornar definitivos os critérios e as interpretações utilizados na aplicação do direito etc., mas não tem o condão de fazer existir o que não aconteceu.

Nestes autos, ao final, subsistiram as objeções ao saldo negativo de 1996, na parte em que consumido no lançamento formalizado para glosa de amortização de ágio na apuração da CSLL no ano-calendário 1996, objeto do processo administrativo nº 15374.004558/2001-82. Não se trata, propriamente, de alteração de base de cálculo promovida em despacho decisório, mas apenas da constatação de indisponibilidade das antecipações para formação do indébito destinado à liquidação das antecipações do saldo negativo pleiteado e utilizado em compensação. De toda a sorte, na medida em que a verificação se deu no prazo para confirmação do crédito afirmado em pedido de restituição e utilizado em DCOMP, a homologação tácita suscitada não se presta a invalidar a glosa promovida pela autoridade fiscal.

Neste ponto, portanto, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Relatora