



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

Processo nº 15578.720032/2013-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.328 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de julho de 2017
Matéria DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO
Recorrente BRAZIL TRADING LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

PROVA EMPRESTADA PROCESSUAL. VALIDADE.

É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova carreada de outro processo administrativo, cujo valor probante dependerá de nova valoração, sendo assegurado novo contraditório e ampla defesa.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR. INEXISTÊNCIA.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o poder/dever de constituir o crédito tributário estaria obstado. Não se submetem à decadência do direito de o fisco revisar seus assentamentos contábeis e fiscais os saldos negativos de CSLL apurados direta ou indiretamente nas declarações apresentadas a serem regularmente comprovados quando objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação.

RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. RECEITA TRIBUTÁVEL. EXCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE.

A receita proveniente da recuperação de créditos de tributos dedutíveis, que foram objeto de declaração de compensação, é tributável e somente está sujeita à exclusão da base de cálculo da CSLL nas hipóteses de não homologação da compensação, de cancelamento da declaração de compensação ou de declaração considerada “não declarada”.

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de nulidade e de decadência suscitadas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. O conselheiro Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa votou pelas conclusões quanto à decadência.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos César Candal Moreira Filho, Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ester Marques Lins de Sousa, Eduardo Morgado Rodrigues (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 4.028 a 4.055) interposto contra o Acórdão nº 01-32.038, proferido pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém/PA (fls. 3.998 a 4.022), que, por unanimidade, julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade apresentada pela ora Recorrente, decisão esta consubstanciada na seguinte ementa:

" ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2011

Ementa:

CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. As garantias do contraditório e da ampla defesa somente se manifestam com a instauração da fase litigiosa, ressalvados os procedimentos fiscais para os quais lei assim exija. Comprovado que o sujeito passivo tomou conhecimento pormenorizado da fundamentação fática e legal do despacho decisório, e que lhe foi oferecido prazo para defesa, não há como prosperar a tese de nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e da ampla defesa.

NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando,

nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade processual, nem nulidade da decisão enquanto ato administrativo.

DECADÊNCIA. APURAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. O prazo decadencial estampado no CTN impede o lançamento, mas não obsta a aferição do direito creditório do contribuinte.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2011

DESPESA NÃO COMPROVADA. PRESSUPOSTOS. A configuração da infração de despesa não comprovada pressupõe o oferecimento da oportunidade do sujeito passivo de se manifestar a respeito da existência da despesa, ressalvada a comprovação inequívoca de sua inexistência.

RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS. RECEITA TRIBUTÁVEL. EXCLUSÃO NO LUCRO REAL. A receita proveniente da recuperação de créditos de tributos dedutíveis, que foram objeto de declaração de compensação, é tributável e somente está sujeita à exclusão no lucro real nas hipóteses de não homologação da compensação, de cancelamento da declaração de compensação ou de declaração considerada “não declarada”.

ESTIMATIVAS PARCELADAS. SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. O saldo negativo da CSLL apurado na declaração anual, oriundo de valores devidos mensalmente por estimativa, não recolhidos tempestivamente e inscritos em parcelamento, somente poderá ser utilizado pelo sujeito passivo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela RFB à medida que forem quitados, e desde que o montante já pago exceda o valor do imposto ou da contribuição e que a quitação ocorra até a data de entrega da declaração de compensação.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Não Reconhecido"

O presente processo cuida da Declaração de Compensação (DComp) nº 15955.49304.291211.1.3.03-0704 (fls. 02 a 9), apresentada pela Recorrente, com base em suposto saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurado em relação ao ano-calendário de 2006, no montante de R\$ 1.368.746,58, e composto do seguinte modo:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Lucro líquido antes da CSLL	18.798.888,83
Adições	1.201.353,60
Exclusões	16.709.184,68
Base de cálculo da CSLL	3.291.057,75
Compensações de base neg. períodos anteriores	987.317,32
Base de cálculo da CSLL	2.303.740,43
CSLL apurado em 31/12/2006	207.336,64

(-) Estimativas mensais pagas	128.083,17
(-) Estimativas mensais parceladas	1.448.000,05
Saldo negativo	1.368.746,58

Por meio do Parecer Seort nº 1.214/2014 e Despacho Decisório nele embasado (fls. 3.823 a 3.832 e 3.834), o Delegado da Receita Federal do Brasil em Vitória/ES não homologou a compensação de que trata a referida DComp, com base na verificação do saldo negativo apurado pelo contribuinte em sua Declaração de Informações Econômico Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ), e na desconsideração dos seguintes valores:

a) R\$ 1.448.000,05 (um milhão, quatrocentos e quarenta e oito mil e cinco centavos), referentes a valores de estimativas mensais supostamente parceladas no âmbito do processo administrativo nº 13804.000511/2010-06, mas que se tratavam, em verdade, de valores extintos por meio de DComp posteriormente canceladas ou cuja compensação não foi homologada, com os débitos tendo sido extintos por pagamento apenas no ano-calendário de 2012;

b) exclusão, na apuração da base de cálculo da CSLL do ano-calendário de 2006, do montante de R\$ 1.808.721,27 (um milhão, oitocentos e oito mil, setecentos e vinte e um reais e vinte e sete centavos), relativo a compensações homologadas e que foram consideradas como receitas não efetivadas por conta da não homologação das compensações;

c) R\$ 4.084.754,94 (quatro milhões, oitenta e quatro mil, setecentos e cinquenta e quatro reais e noventa e quatro centavos), referente a despesas consideradas indedutíveis, conforme apuração realizada em procedimento fiscal anterior, em relação aos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010, e que resultaram em auto de infração que compõe o processo administrativo nº 15578.720163/2013-78.

Após todas as desconsiderações acima descritas, a apuração da CSLL relativa ao ano-calendário de 2006 foi ajustada, de modo que não resultou qualquer saldo negativo de CSLL, conforme detalhado a seguir:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Lucro líquido antes da CSLL	18.798.888,83
Adições	1.201.353,60
Exclusões	16.709.184,68
Compensações de base neg. períodos anteriores	987.317,32
Base de cálculo da CSLL	2.303.740,43
Ajustes	
(+) Soma das despesas não dedutíveis	4.084.754,94
(+) Excesso de exclusão	1.808.721,27
Base de cálculo da CSLL ajustada	8.197.216,64
CSLL apurada	737.749,50
(-) CSLL mensal paga no período	128.083,17
CSLL a pagar	609.666,33

O sujeito passivo apresentou, em 08/10/2014, Manifestação de Inconformidade, cujas alegações foram sintetizadas pelo Acórdão recorrido, do seguinte modo:

"Da decadência

1. Houve a decadência do direito da fazenda pública promover a glosa das despesas ocorridas no ano-calendário 2006;

Da prejudicialidade da decisão

2. A decisão é nula em razão do Relatório de Fiscalização, utilizado para subsidiar a decisão, ter sido objeto de impugnação no processo nº 15578.720163/2013-78, carecendo portanto de definitividade;

3. Deve ser reconhecida a prejudicialidade da impugnação em relação a este processo, conforme art. 265, IV, "a" e "b", do Código Processo Civil;

4. Apenas com o trânsito em julgado do processo administrativo que aprecia o lançamento é que a situação jurídica se constitui definitivamente, nos termos do art. 116, II, do CTN;

5. Deve-se aguardar o desfecho daquele processo, sob pena de ofender o art. 151, III, do CTN;

6. Requer a suspensão do processo e/ou a conversão do julgamento em diligência, até que seja proferida decisão final (com trânsito em julgado) nos autos do Processo Administrativo nº 15578.720163/2013-78;

Do crédito de estimativas parceladas

7. O art. 177 da Lei nº 6.404/76, determina que os resultados devem observar o regime de competência. Assim, o imposto originado no exercício fiscal de 2006 deve ser considerado para fins do ajuste anual, independentemente da forma e o motivo de sua quitação posterior;

Da exclusão dos créditos recuperados

8. A própria autoridade fiscal reconheceu que o valor de R\$ 16.709.184,68, que englobaria o montante de R\$ 1.808.721,27, teve sua compensação não homologada. O que justificaria a exclusão da receita;

9. A autoridade fiscal não comprovou qual as DCOMP que teriam sido homologadas e que seriam objeto da exclusão do valor apontado;

10. As compensações são processadas com efeito resolutivo, somente gerando direitos após a homologação. Assim, o fato de qualquer compensação vir a ser reconhecida posteriormente à composição das exclusões, não haverá de impactar na formação da apuração que fora calculada anteriormente a sua homologação;

Da glosa das despesas

11. A glosa das despesas é ilegal, posto que baseada em uma ação fiscal que não abrangeu o período de competência das despesas;

12. Houve cerceamento do direito de defesa, vez que não teve a oportunidade de comprovar os serviços prestados no ano de 2006;

Das despesas com a Negócios Soluções Assessoria Empresarial Ltda

13. O enquadramento legal não condiz com a infração de “despesa não comprovada”;

14. A Negócios Soluções está sediada em sala sublocada por outra empresa, à Rua Libero Badaró, 377, conj. 1105, sala 02, Centro, São Paulo/SP, e regularmente cadastrada na prefeitura e no Ministério da Fazenda – MF;

15. É impossível uma empresa constituir-se sem apresentar ao contador um local de funcionamento, mediante contrato de aluguel ou outra prova, que será levada aos órgãos de registro de cadastramento, para verificação da possibilidade de aprovação ou não da solicitação;

16. A empresa Negócios e Soluções foi localizada pela fiscalização, atendeu todas as intimações, está regularmente registrada em todos os órgãos administrativos, emitiu documentos fiscais dos serviços prestados e recolheu os impostos devidos;

17. Nada de objetivo e conclusivo foi apresentado pela fiscalização para embasar sua alegação de inexistência de fato da empresa, impondo-se, portanto, a decretação de insubsistência desta parte do lançamento;

Das despesas com a Litwell Consultoria e Orientação Tributária Ltda

18. O sócio da Litwell, o advogado Antônio Carlos Gomes Munhões, recebeu, por mera formalidade, o título de diretor jurídico da KIA MOTORS, tratando-se na verdade de preposto da Litwell para prestação de serviços específicos;

19. Pelo fato da empresa Litwell não ser uma sociedade de advogados, as prestações de serviços advocatícios do referido senhor foram faturadas como consultoria tributária;

20. Os serviços prestados foram devidamente comprovados através de o acompanhamento de mais de 67 (sessenta e sete) processos judiciais;

21. A existência da empresa resta comprovada pelo atendimento das intimações; o serviço prestado, pelo pagamento e contabilização das notas fiscais emitidas;

Das despesas com a Levs Consultoria Tributário Ltda

22. O fato de um dos sócios atuar como diretor da empresa Kia Motors do Brasil, coligada à impugnante Brazil Trading, não descaracteriza a efetiva prestação dos serviços pela empresa a qual é sócio (Levs);

23. Os valores livremente pactuados e pagos a empresas prestadoras de serviços especializados em regra são superiores

aos valores dos salários pagos aos executivos e/ou diretores, notadamente ante a ausência de contribuições previdenciárias, FGTS, etc., bem como ante a temporariedade dos serviços a serem prestados;

24. Os serviços prestados pela empresa Levs restaram devidamente comprovados pelas cerca de 25 (vinte e cinco) apostilas sobre temas diferentes, bem como pela escrituração contábil e tributação de todos os lançamentos decorrentes dos serviços prestados;

25. Não há de se falar de inexistência de fato da empresa posto que esta foi localizada pela fiscalização, atendeu todas as intimações, apresentando farto material que comprova a prestação dos serviços, estava regularmente registrada em todos os órgãos, emitiu documentos fiscais de todos os serviços prestados e recolheu todos os impostos devidos;

Das despesas com a MFB Empreendimentos e Participações Ltda

26. A mera divergência em relação ao cadastro existente num e noutro órgão não pode servir de base para presunções e conclusões de inexistência de prestação de serviços, notadamente quando houve recolhimento de todos os impostos inerentes aos mesmos;

27. Não se pode concluir pela inexistência da prestação do serviço baseada somente no funcionamento da empresa em endereço residencial e na simplicidade do serviço;

28. O enquadramento nas hipóteses previstas nos artigos 71 e 73 da Lei 4562/64, beira o excesso por parte da fiscalização, por estar calçada em ficções, indícios e presunções;

29. Não houve sequer a consideração de um valor justo para a execução dos serviços;

30. A declaração de inidoneidade das notas fiscais requereria a declaração de inaptidão da empresa, nos termos dos art. 216 e 217 do RIR/99;

31. O fato de a empresa ter respondido às intimações expedidas durante a fiscalização é suficiente para se afastar a aplicação de multa qualificada em 150%;"

O processo administrativo nº 15578.720136/2014-86, que trata do lançamento da multa isolada aplicada sobre a compensação não homologada, foi juntado a este por apensação (fl. 3.840).

O Acórdão recorrido afastou as preliminares de nulidade do Despacho Decisório, de conexão e prejudicialidade do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 em relação aos presentes autos, e de cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa.

A par disso, rejeitou suposto erro no enquadramento legal do Despacho Decisório, quanto à exclusão de despesas.

No mérito, não foram acatadas as teses de ilegalidade da glosa das despesas, por se basear em uma ação fiscal que não abrangeu o mesmo período de competência; e de decadência do direito da Fazenda Pública para promover as referidas glosas em relação ao ano-calendário de 2006.

De outra parte, por ausência de questionamento ao sujeito passivo a respeito da comprovação da efetiva prestação do serviço e por ausência de demonstração de excesso de valor pago pela Recorrente, as glosas das despesas com as pessoas jurídicas Negócios Soluções Assessoria Empresarial Ltda, Levs Consultoria Tributário Ltda, Litwell Consultoria e Orientação Tributária Ltda e MFB Empreendimentos e Participações Ltda foram consideradas improcedentes.

No que tange à exclusão da receita das compensações não homologadas, houve a redução da glosa para o montante de R\$ 1.722.763,81, correspondente à diferença entre a exclusão efetuada pela recorrente e as compensações comprovadamente não homologadas.

Por fim, quanto à utilização dos débitos de estimativas mensais supostamente parcelados, na composição do saldo negativo do período, ainda que quitadas após a data de apuração, apesar de entender que o limite temporal de quitação para utilização do crédito deve ser o momento da compensação, manteve-se o não reconhecimento dos valores, posto que extintos após a data de entrega da DComp.

Nesse sentido, o resultado do período do ano-calendário de 2006, foi ajustado ao decidido, remanescendo a inexistência de saldo negativo de CSLL, de modo que foi mantida a não homologação da compensação declarada na DComp nº 15955.49304.291211.1.3.03-0704.

A apuração da CSLL devida em relação ao ano-calendário de 2006, considerando-se as conclusões do Acórdão recorrido, é detalhada a seguir:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Lucro líquido antes da CSLL	18.798.888,83
Adições	1.201.353,60
Exclusões	16.709.184,68
Compensações de base neg. períodos anteriores	987.317,32
Base de cálculo da CSLL	2.303.740,43
Ajustes	
(+) Soma das despesas não dedutíveis	- - -
(+) Excesso de exclusão	1.722.763,81
Base de cálculo da CSLL ajustada	4.026.504,24
CSLL apurada	362.385,38
(-) CSLL mensal paga no período	128.083,17
CSLL a pagar	234.302,21

No Recurso Voluntário apresentado, a Recorrente:

a.1) Suscita, mais uma vez, a preliminar de decadência do direito de a Fazenda Pública promover glosa de despesas em relação ao ano-calendário de 2006, o que violaria o art. 156, inciso V, e 173, ambos do CTN, posto que ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos;

a.2) Sustenta, ainda, que ao contrário do afirmado no Acórdão recorrido, o caso trata sim de lançamento de créditos tributários, posto que em decorrência do não reconhecimento do direito creditório, teria sido realizado tal lançamento;

a.3) Invoca, em favor de sua alegação, o Acórdão nº 107-08.306, proferido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), bem como aponta que decisão proferida pelo julgador de primeira instância, no âmbito do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, já teria reformado parte da glosa que fundamentou aquelas procedidas no âmbito dos presentes autos;

b.1) Igualmente, repete as alegações de nulidade do Parecer e Despacho Decisório que não homologaram a compensação declarada, bem como de prejudicialidade do Recurso Voluntário apresentado no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, já que, ao seu ver, os fatos produzidos na ação fiscal que resultou naquele processo foram ilegal e indevidamente utilizadas para embasar as glosas realizadas no caso sob análise;

b.2) Afirma que, ao não se aguardar o trâmite do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, houve cerceamento do seu direito de defesa, no sentido de que foi impedida de se defender de fato consumado com base em situação pendente de julgamento e que após o resultado definitivo daquele processo poderá resultar em reflexos na apuração do saldo negativo de que tratam os presentes autos;

b.3) Por força da alegada prejudicialidade, defende a suspensão do presente processo, ou conversão em diligência, até que decisão final seja proferida no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78;

c.1) No mérito, assevera que todos os valores de tributo referentes ao ano-calendário de 2006 devem ser considerados, independentemente da forma e do motivo de sua quitação posterior;

c.2) Insurge-se, portanto, contra o critério adotado na decisão que não teria considerado os valores liquidados após o encerramento do exercício, tendo em vista que tal montante não poderia ser utilizado posteriormente;

d.1) Alega que a autoridade fiscal não individualizou as DComp que teriam sido homologadas e, desse modo, teriam motivado a glosa da exclusão de receitas procedida pela Recorrente;

d.2) A par disso, defende que *"o fato de qualquer compensação vir a ser reconhecida posteriormente à composição das exclusões, não haverá de impactar na formação da apuração, que fora calculada anteriormente à sua homologação"*;

3) Finaliza, tecendo comentários acerca do acerto do Acórdão guerreado na parte em que reconheceu a insubsistência da glosa referente às despesas com prestação de serviços, ratificando os fatos e fundamentos contidos em sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo

1 DO CONHECIMENTO DO RECURSO

A Recorrente foi cientificada da decisão de primeira instância em 09 de julho de 2015 (fl. 4.026) e apresentou o Recurso Voluntário de fls. 4.028 a 4.055 em 05 de agosto de 2015, dentro, portanto, do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 33 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.

O Recurso é assinado por Procuradoras, devidamente constituídas às fls. 4.056 a 4.060.

A matéria objeto do Recurso está contida na competência da 1ª Seção de Julgamento do CARF, conforme Art. 2º, inciso II, e Art. 7º do Anexo II do Regimento Interno do CARF (RI/CARF), aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015.

Isto posto, o Recurso é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Cabe ressaltar, entretanto, que, quanto à desconconsideração de despesas referentes a serviços prestados à Recorrente pelas pessoas jurídicas Negócios Soluções Assessoria Empresarial Ltda, Levs Consultoria Tributário Ltda, Litwell Consultoria e Orientação Tributária Ltda e MFB Empreendimentos e Participações Ltda, deixa-se de analisar as alegações veiculadas no Recurso Voluntário.

É que o Acórdão recorrido já considerou improcedente tal desconconsideração, por ausência de questionamento ao sujeito passivo a respeito da comprovação da efetiva prestação do serviço e por ausência de demonstração de excesso de valor pago pela Recorrente.

Não há, portanto, qualquer matéria litigiosa quanto a este fato.

2 DA INEXISTÊNCIA DE DECORRÊNCIA COM O PROCESSO ADMINISTRATIVO Nº 15578.720163/2013-78

Antes de adentrar à análise do Recurso apresentado, é importante esclarecer a relação existente entre o presente processo e o de nº 15578.720163/2013-78, posto que tal fato perpassa boa parte das alegações suscitadas pela Recorrente e poderia, até mesmo, constituir óbice ao julgamento imediato do Recurso contido nestes autos.

Conforme se pode constatar por meio da leitura do Relatório de Fiscalização de fls. 360 a 793 e do Acórdão nº 01-32.038 - 1ª Turma da DRJ/BEL (fls. 3.998 a 4.022), o referido processo administrativo trata de procedimento fiscal e Autos de Infração relativos aos anos-calendários de 2008, 2009 e 2010.

Os presentes autos, por outro lado, como já relatado, dizem respeito a Declaração de Compensação (DComp) apresentada com base em suposto saldo negativo de CSLL apurado em relação ao ano-calendário de 2006, e compensado com débito de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) do período de apuração de dezembro de 2011 (fls. 2 a 9).

Fica patente, portanto, a total dissociação de períodos.

O único vínculo existente, como bem delimitado pelo Acórdão recorrido, diz respeito ao aproveitamento, no presente processo, de elementos de prova colhidos no âmbito do procedimento fiscal que originou o processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 (fls. 797 a 3.822).

Trata-se, portanto, de prova emprestada (em sua acepção processual), definida, na lição de Ada Pellegrini Grinover (*apud* Fabiana Del Padre Tomé, A Prova no Direito Tributário, 3ª ed, São Paulo: Noeses, 2011, p. 137), como "*aquela que é produzida num processo para nele gerar efeitos, sendo depois transportada documentalmente para outro, visando a gerar efeitos em processo distinto*".

O mero aproveitamento da prova produzida no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 não produz nenhuma relação de decorrência ou prejudicialidade destes autos em relação àqueles, posto que a valoração das referidas provas será realizada de modo independente em um e outro processo.

É essa a precisa lição de Fabiana Del Padre Tomé (op. citado, p. 137):

"No que diz respeito à valoração, cumpre ao julgador do processo, ao qual o documento trasladado foi juntado, apreciá-la no contexto da nova relação processual, servindo essa espécie de prova documental como um dos elementos de convicção. Sua força probatória não é, necessariamente, a mesma que lhe foi atribuída nos autos em que ocorreu sua produção originária, sendo o julgador livre para valorá-la."

Isto posto, fica comprovado que o presente processo não está vinculado ao processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 por decorrência (nos moldes do art. 6º, §1º, inciso II, do Anexo II do RI/CARF).

Nesse sentido, não se aplica o sobrestamento previsto no §5º do mesmo dispositivo do RI/CARF, pelo que se passa à análise das razões recursais.

3. DAS PRELIMINARES

3.1 DA NULIDADE E DO CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA

Como dito, a Recorrente suscita a nulidade do Parecer e Despacho Decisório que não homologaram a compensação declarada por meio da Declaração de Compensação (DComp) nº 15955.49304.291211.1.3.03-0704, posto que os fatos produzidos no procedimento fiscal que resultou no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 teriam sido ilegal e indevidamente utilizados para embasar as glosas realizadas no presente processo.

No seu entender, ao se utilizar das referidas provas, sem que se aguarde o trânsito em julgado administrativo do processo de origem, violou-se o seu direito de defesa, de modo a ensejar a nulidade, por força do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972.

A matéria foi adequadamente abordada no Acórdão recorrido que concluiu não existir evidência de nulidade na decisão que não homologou a compensação realizada pela Recorrente, posto que "*o Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente e o autuado*

tomou conhecimento da decisão, tendo sido concedido ao mesmo o amplo direito de defesa, o que exerceu amplamente, conforme Manifestação de Inconformidade recebida e conhecida de fls. 3826 e 3828."

Como já demonstrado no item precedente, não existe vinculação por decorrência entre o presente processo e o de nº 15578.720163/2013-78, sendo que, tão somente, provas produzidas neste último foram utilizadas pela Autoridade Fiscal para embasar a sua decisão na análise da DComp apresentada pela Recorrente. Decisão esta plenamente fundamentada consoante as razões expressas no Parecer Seort nº 1.214/2014.

Ora, o uso de provas emprestadas no Processo Administrativo Fiscal (PAF), sejam aquelas oriundas de outros processos administrativos envolvendo as mesmas partes (provas emprestadas processuais), sejam aquelas produzidas por outras Fazendas Públicas (provas emprestadas tributárias) é plenamente admitido pela legislação, doutrina e jurisprudência.

O Decreto nº 70.235, de 1972, é silente em relação a requisitos genéricos para a admissão da prova emprestada processual, tratando exclusivamente, em seu art. 30, §3º, do uso de laudos e pareceres técnicos sobre produtos.

De resto, os limites que tem sido impostos pela jurisprudência, quando muito, tem-se limitado a que os processos sejam entre as mesmas partes, que seja assegurado o contraditório e a ampla defesa, e que o empréstimo seja apenas das provas e não das conclusões.

Neste sentido,

"PROVA EMPRESTADA. PROVAS INDICIÁRIAS. VALIDADE. É válido o emprego no processo administrativo tributário de prova emprestada, bem como de provas indiciárias, cujo valor probante dependerá da quantidade e da consistência dos indícios. (Acórdão CARF nº 1301-002.205, 1ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Roberto Silva Júnior, julgado em 14 de fevereiro de 2017)"

"PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. As provas obtidas em outro processo do Fisco Estadual, mesmo que este ainda não tenha "transitado em julgado", são admissíveis no processo administrativo fiscal, desde que não prejudique o direito de defesa do contribuinte. (Acórdão CARF nº 1401-001.568, 1ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Antônio Bezerra Neto, julgado em 02 de março de 2016)"

"PROVA EMPRESTADA. ADMISSIBILIDADE. As provas obtidas do Fisco Estadual na fase de fiscalização são admissíveis no processo administrativo fiscal desde que submetidas a novo contraditório por justamente não prejudicarem o direito de defesa do contribuinte. (Acórdão CARF nº 1103-000.823, 1ª Seção / 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Relator Sérgio Luiz Bezerra Presta, julgado em 06 de março de 2013)"

"PROVA EMPRESTADA. EXISTÊNCIA DE CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. POSSIBILIDADE.

Cientificado da formalização da exigência fiscal, o sujeito passivo passa a ter direito na fase litigiosa ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do processo administrativo tributário.

Inexiste óbice à utilização de prova emprestada no processo administrativo fiscal, tampouco é necessária a identidade entre as partes no processo de origem e aquele a que se destina a prova emprestada.

Não há que se falar em nulidade no uso de prova emprestada quando é oportunizado ao sujeito passivo manifestar-se sobre todos os elementos trazidos aos autos pela autoridade lançadora. (Acórdão CARF nº 2401-004.483, 2ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Cleberson Alex Friess, julgado em 17 de agosto de 2016)"

No caso em análise, as provas trazidas aos autos se originaram do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 (em que as partes são as mesmas deste processo), a autoridade fiscal realizou a sua valoração e sobre elas extraiu as suas conclusões para o período de apuração de 2006 (o Acórdão recorrido, inclusive, concluiu no sentido de que elas não foram suficientes para, isoladamente, comprovar a inexistência das despesas) e foi inteiramente assegurado ao sujeito passivo a apresentação dos recursos previstos, tanto que o caso foi submetido às instâncias do contencioso administrativo.

Também não procede a alegação da Recorrente de que, ao não se aguardar o trâmite do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, houve cerceamento do seu direito de defesa, no sentido de que foi impedida de se defender de fato consumado com base em situação pendente de julgamento e que após o resultado definitivo daquele processo poderá resultar em reflexos na apuração do saldo negativo de que tratam os presentes autos

Como já tratado no item 2, não há qualquer reflexo das decisões exaradas no processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 em relação aos presentes autos, posto que se tratam de objetos e períodos de apuração completamente distintos e dissociados. Aquele, trata de constituição de crédito tributário em relação aos anos-calendários de 2008 a 2010; estes de compensação de saldo negativo relativo ao ano-calendário de 2006, com débito referente a período de apuração contido no ano-calendário de 2011.

Não se encontram presentes, portanto, quaisquer das hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Neste sentido, rejeito as preliminares de nulidade e cerceamento do direito de defesa.

3.2 DA PREJUDICIALIDADE E DA SUSPENSÃO DO PROCESSO

A Recorrente alega a prejudicialidade da decisão final do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78 em relação àquela que venha a ser proferida nestes autos, pugnando pela suspensão do presente processo, ou conversão em diligência, até que decisão final seja proferida naquele processo administrativo.

Esta matéria já foi suficientemente afastada nesta decisão, com a demonstração da inexistência de vinculação por decorrência entre os referidos processos,

hipótese em que se aplicaria a suspensão determinada pelo art. 6º, §5º, do Anexo II do RI/CARF.

Neste sentido, rejeito igualmente a alegação de prejudicialidade e a necessidade de suspensão do processo ou conversão em diligência.

3.3 DA REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO DO DIREITO CREDITÓRIO

A Recorrente invoca a decadência do direito de a Fazenda Pública promover glosa de despesas em relação ao ano-calendário de 2006, uma vez que ultrapassado o prazo de 05 (cinco) anos, posto que isso violaria o art. 156, inciso V, e 173, ambos do CTN.

Como bem esclarecido na decisão recorrida, o prazo de que trata o art. 173 do CTN trata da **constituição do crédito tributário**, não guardando qualquer relação com o objeto do presente processo que é a análise de suposto direito creditório invocado pela Recorrente na DComp apresentada.

Como sabido, uma vez apresentada pelo sujeito passivo a Declaração de Compensação de que trata o art. 74, §1º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, na redação conferida pela Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, a Fazenda Pública dispõe do prazo de 5 (cinco) anos para verificar a correção da compensação declarada, sob pena de homologação tácita desta.

Por óbvio que esta verificação da correção da compensação declarada deve envolver a liquidez e a certeza do crédito que o sujeito passivo utilizou para embasar a sua declaração, posto que tais características são requisitos essenciais fixados pela lei para a realização da compensação, conforme art. 170 do CTN.

Assim, na verificação realizada pela Autoridade Fiscal dentro do prazo de 5 (cinco) anos após a apresentação da DComp não há como se impor limites a que se analise inclusive a base de cálculo do suposto crédito invocado pelo sujeito passivo, ainda que se refira a fatos ocorridos a mais de 5 (cinco) anos, **não para que realize lançamento tributário, mas para embasar a decisão acerca da restituição/compensação.**

Há diversos precedentes deste Conselho neste sentido:

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1997

(...)

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE REVISAR. IMPOSSIBILIDADE.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à decadência do direito de o fisco revisar seus assentamentos contábeis e fiscais os saldos negativos de IRPJ apurados direta ou indiretamente nas declarações apresentadas a serem regularmente comprovados quando objeto de pedido de restituição ou compensação."

(Acórdão nº 1401-001.656, 1ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Antônio Bezerra Neto, julgado em 09 de junho de 2016)

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 2000, 2001

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ.
DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.
IMPOSSIBILIDADE.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação. (...)" (Acórdão nº 1402-002.306, 1ª Seção / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Relator Luiz Augusto de Sousa Gonçalves, julgado em 15 de setembro de 2016)

"Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ.
DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.
IMPOSSIBILIDADE.

Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica apurados nas declarações apresentadas, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação.
DIREITO CREDITÓRIO SALDO NEGATIVO DO IRPJ.
RESTITUIÇÃO.

O reconhecimento de direito creditório, relativo a saldo negativo do IRPJ, para ulterior compensação com débitos vencidos ou vincendos, condiciona-se à demonstração de sua certeza e liquidez, o que inclui a comprovação do Imposto de Renda Retido na Fonte levado à dedução, por meio dos informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras, nos termos da legislação de regência.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO.
PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

O crédito pleiteado deve ser analisado à luz de elementos que possam comprovar o direito creditório alegado. Em respeito ao princípio da verdade material, as provas oferecidas em qualquer fase processual devem ser analisadas pela origem a fim de determinar a disponibilidade ou não do direito creditório, permitindo a homologação até o limite de crédito que estiver

disponível." (Acórdão nº 1301-001.300, 1ª Seção / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Paulo Jackson da Silva Lucas, julgado em 08 de outubro de 2013)

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/10/2003 a 31/12/2003

PIS E COFINS. PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO OU RESSARCIMENTO MODIFICAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SEM FORMALIZAÇÃO DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE

Correta a metodologia utilizada considerando-se a forma que se realiza a não-cumulatividade das contribuições ao PIS e à Cofins, apurada na sistemática "base contra base".

COMPENSAÇÃO.DECADÊNCIA

A partir da Medida Provisória n. 66/2002. que deu a redação do § 2º, art. 74, da Lei nº 9.430/96, a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo é de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (...)" (Acórdão nº 3201-002.449, 3ª Seção/ 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relatora Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, julgado em 24 de janeiro de 2017).

Na verdade, conclusão diversa tornaria letra morta o referido prazo para a homologação posto que o sujeito passivo dispõe do prazo de 5 (cinco) anos contados a partir do fato gerador para retificar sua declaração (Parecer Cosit nº 48, de 1999; Solução de Consulta Interna Cosit nº 11, de 2006; Parecer Normativo Cosit nº 6, de 04 de agosto de 2014), bem como de igual prazo, contado desde a extinção do crédito tributário, para pleitear a restituição do tributo pago indevidamente ou a maior (art. 168, inciso I, do CTN).

O caso sob apreço ilustra perfeitamente tal fato:

A Recorrente, após haver apresentado DIPJ em relação ao ano-calendário de 2006 (fls. 10 a 99), na qual apurou saldo de CSLL a pagar igual a R\$ 0,05, apresentou **em 29 de dezembro de 2011**, DIPJ retificadora (fls. 100 a 190), na qual alterou o base de cálculo da CSLL, em R\$ 16.709.184,68, de modo que indicou saldo negativo no montante de R\$ 1.368.746,58. Na mesma data, apresentou a DComp de que trata o presente processo, por meio da qual compensou o novo saldo apurado.

Adotando-se a linha de raciocínio invocada pelo sujeito passivo, a Administração Tributária, apesar de dispor até 29 de dezembro de 2016 para homologar ou não a compensação declarada pelo sujeito passivo, disporia de apenas 2 dias para verificar a liquidez e certeza do saldo negativo que a embasou.

A interpretação de todas as normas deve ser realizada de modo sistêmico, para concluir que, embora disponha até 31 de dezembro de 2011 para constituir qualquer crédito tributário relativamente ao ano-calendário de 2006 (é disso que trata o art. 173 do CTN), a Fazenda Pública disporá de todo o prazo de 05 (cinco) anos, contados a partir da

apresentação da DComp, para verificar a liquidez e certeza do crédito invocado, inclusive contestando a base de cálculo utilizada para apurá-lo.

Mais uma vez, o caso em apreço é perfeito para ilustrar o tema:

Após 31 de dezembro de 2011, a Autoridade Fiscal possuía competência para contestar a apuração do saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário de 2006, com vistas ao não reconhecimento de direito creditório, e à não homologação da compensação declarada com base nele.

De outra parte, com base em tal apuração, jamais poderia constituir qualquer crédito tributário referente ao referido período de apuração, uma vez que já terá transcorrido o prazo decadencial.

Foi exatamente isso que ocorreu, *in casu*. Apesar de apurar que o sujeito passivo, em lugar de possuir saldo negativo de CSLL no montante de R\$ 1.368.746,58, devia haver recolhido o valor de R\$ 609.666,33, a Autoridade Fiscal nada pôde fazer para constituir tal crédito tributário, limitando-se a não-homologar a compensação declarada.

Não procede a afirmação da Recorrente de que, em decorrência do não reconhecimento do direito creditório, teria sido realizado tal lançamento.

Também não aproveita à Recorrente a invocação do Acórdão nº 107-08.306, posto que a decisão é válida apenas para a parte nele envolvida. Ademais, como citado acima, há vasta jurisprudência em sentido diverso.

Por fim, igualmente, não possui qualquer repercussão nos autos a alegação de que decisão proferida pelo julgador de primeira instância, no âmbito do processo administrativo nº 15578.720163/2013-78, teria reformado parte da glosa que fundamentou aquelas procedidas no âmbito dos presentes autos. Como sobejamente repetido, aquele processo administrativo não guarda relação de decorrência com o presente e a valoração das provas emprestadas daqueles autos deve ser realizada para o período de apuração aqui analisado.

Por todo o exposto, voto no sentido de não reconhecer a decadência suscitada pela Recorrente.

4. DO MÉRITO

4.1 DA DESCONSIDERAÇÃO DA EXCLUSÃO DE RECEITAS

Em relação à desconsideração da exclusão de receitas realizada pela Recorrente, sua alegação é no sentido de que a autoridade fiscal não individualizou as DComp que teriam sido homologadas e que, portanto, deveriam ter sido mantidas como receitas.

O argumento não procede, já que a autoridade fiscal discrimina, às fls. 350 a 359, o desfecho de todas as DComp apresentadas pela Recorrente no ano-calendário de 2006, explicitando aquelas que teriam sido homologadas, no montante de R\$ 1.808.721,27.

A Recorrente defende, ainda, que *"o fato de qualquer compensação vir a ser reconhecida posteriormente à composição das exclusões, não haverá de impactar na formação da apuração, que fora calculada anteriormente à sua homologação"*.

Na verdade, a lógica invocada é a inversão da sistemática que deve ser aplicada. Neste ponto, pela precisão da abordagem, transcrevo trecho da decisão recorrida:

"Nesse passo, importa registrar que a compensação efetuada pelo sujeito passivo, na forma do art. 74 da Lei nº 9.430/96, tem efeito imediato, sob condição resolutória de ulterior homologação da RFB (§2º). Ou seja, opera-se com a entrega de Declaração de Compensação, perdendo seus efeitos na hipótese de não homologação. Não a toa que a inércia da Administração resulta na homologação tácita da compensação declarada. Pensar do contrário, seria atribuir efeito suspensivo à declaração até a sua homologação.

(...)

*Por conseguinte, havendo a inclusão da receita no resultado, por ocasião da entrega da declaração de compensação ou de deferimento do pedido de restituição, a exclusão dessa receita do lucro real somente ocorreria na hipótese de (i) **não homologação** da compensação, (ii) **cancelamento** da declaração de compensação ou (iii) declaração de considerada **"não declarada"**. Isto porque são definitivas as decisões administrativas que homologam a compensação ou reconhecem os pedidos de restituição, assim como a homologação tácita da compensação.*

Logo, a exclusão da receita de créditos recuperáveis no lucro real deve estar devidamente fundamentada em documentos que comprovem uma das hipóteses aventadas no parágrafo anterior."

Assim, desde a apresentação da DComp, deve o sujeito passivo reconhecer a receita do crédito compensado, de modo a anular os efeitos da dedutibilidade do pagamento ocorrida em momento anterior.

Como dito, somente em caso de não confirmação da compensação, é que a receita poderia ser excluída na apuração do lucro real.

No caso dos autos, do total de R\$ 16.709.184,68 excluídos pela Recorrente em sua contabilidade, só ficou comprovada a não homologação do valor de R\$ 14.986.420,87, de modo que perfeito o Acórdão na medida em que desconsiderou a exclusão de receitas em montante correspondente à diferença entre esses totais, ou seja, R\$ 1.722.763,81.

4.2 DA GLOSA DE ESTIMATIVAS

No tocante à desconsideração das estimativas recolhidas após a apresentação da DComp, a Recorrente manteve a alegação de que todos os valores de tributo referentes ao ano-calendário de 2006 devem ser considerados, independentemente da forma e do motivo de sua quitação posterior, por força do regime de competência.

Insurge-se, assim, contra a não consideração dos valores liquidados após o encerramento do exercício, tendo em vista que tal montante não poderia ser utilizado posteriormente.

Constata-se, portanto, que o sujeito passivo não considerou em seu Recurso o abrandamento de critério promovido pelo Acórdão recorrido. É que, enquanto no Despacho Decisório que não homologou a compensação declarada na DComp nº 15955.49304.291211.1.3.03-0704 foram desconsideradas todas as estimativas que não haviam sido quitadas até o encerramento do período de apuração (31/12/2006); o julgador de primeira instância, de outra parte, considerou todos os recolhimentos efetuados até a data de realização da compensação, ou seja, até a data de transmissão da DComp.

A fundamentação utilizada no Acórdão recorrido pode ser assim sintetizada:

"Antes de tudo, importa diferenciar o crédito tributário da Fazenda pública contra o sujeito passivo do crédito tributário do sujeito passivo contra a Fazenda pública. O primeiro decorre da ocorrência do fato gerador do tributo, momento que surge em contrapartida um débito tributário do sujeito passivo a favor da fazenda pública. O segundo tem origem em um pagamento à fazenda pública, passível de utilização na extinção do débito tributário do sujeito passivo para com a fazenda pública.

*Ao tratar da compensação, o art. 170 do CTN determina que os créditos tributários **líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda pública** podem ser objetos de compensação, na forma que a lei estipular.*

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Como líquido e certo, entende-se aquele crédito tributário cuja existência seja garantida e que valor seja mensurável.

Ocorre que o débito parcelado não se enquadra no conceito de crédito tributário contra a fazenda pública. Primeiro porque se trata de uma obrigação (débito) do sujeito passivo para com Fazenda, e não de um direito (crédito) perante esta. Segundo, ainda que possa ser exigido pela fazenda pública, o débito parcelado somente pode ser transformado em crédito tributário a partir de sua extinção, momento em que sua liquidez e certeza tornam-se passível de avaliação.

O parcelamento suspende a exigibilidade do crédito tributário, mas não o extingue. As formas de extinção do crédito tributário estão previstas no art. 156, do CTN, e dentre elas não se fala de parcelamento. O parcelamento foi inserido como uma das modalidades de suspensão do crédito tributário, nos termos do art. 151, inciso VI, do CTN.

Do exposto, para que o sujeito passivo efetue a compensação de tributos, necessário se faz que seu direito seja líquido e certo, vale dizer, que o débito tributário que deu origem ao crédito esteja comprovadamente extinto. Não sendo o caso, não há como compensar o crédito apenas porque o débito do qual originário foi parcelado.

Logo, o débito incluído em qualquer modalidade de parcelamento, não pode, só por este fato, ser restituído ou compensado. Somente com o pagamento do débito até o momento da transmissão da DCOMP é que o crédito dele resultante pode ser objeto de pedido de restituição e/ou compensação."

Entendo não haver reparo ao raciocínio utilizado. Nos termos do art. 2º, §4º, e art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996, o saldo negativo de CSLL é apurado, em 31 de dezembro de cada ano, quando o valor da CSLL devida é superado pela soma das seguintes parcelas:

I - da CSLL paga ou retida na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação da sua base de cálculo;

II - da CSLL paga por estimativa.

Vê-se, portanto, que apenas o valor pago (aqui, com base no art. 156 do CTN e no art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, deve-se entender recolhido ou compensado) poderá ser levado ao cálculo do saldo, para fins de apuração do montante passível de restituição e/ou compensação, na forma do art. 6º, inciso II, da mesma Norma.

Os valores de estimativa que deixaram de ser recolhidos tempestivamente pelo sujeito passivo, até o encerramento do exercício, não poderão mais ser exigidos por meio de lançamento de ofício (Súmula CARF nº 82), não serão cobrados administrativamente e/ou por meio de execução fiscal (Nota Cosit nº 31/2013 e Parecer PGFN/CAT nº 88/2014) e não serão objeto de parcelamento (Pareceres PGFN/CAT nº 1.658/2011 e 193/2013), sendo aplicável apenas a multa isolada de que trata o art. 44, inciso II, alínea "b", da Lei nº 9.430, de 1996.

A controvérsia que se põe, então, é saber o tratamento a ser conferido em relação aos valores pagos a título de estimativa após o encerramento do período de apuração e levados ao ajuste anual da CSLL.

A interpretação conjunta dos dispositivos citados da Lei nº 9.430, de 1996, com o art. 170 do CTN, que exige a liquidez e certeza do crédito do sujeito passivo, para autorizar a compensação, leva à conclusão a que chegou o Acórdão recorrido: apenas os valores pagos até a data da realização da compensação, ou seja, a data de transmissão da DComp, poderão ser aproveitados em tal compensação.

Entender o contrário seria autorizar ao sujeito passivo a compensação de valores ilíquidos e incertos, o que feriria o referido art. 170 do CTN.

No caso dos autos, a Recorrente alegou que, do total de R\$ 1.576.083,22 de estimativas consideradas na apuração do saldo negativo do ano-calendário de 2006, R\$ 1.448.000,05 havia sido quitado por meio de parcelamentos.

O exame atento do Parecer Seort nº 1.214/2014, porém, revela que a situação é completamente distinta. *In verbis*:

"12. A contribuinte informou na Ficha Estimativas Parceladas, valores referentes a alguns meses do ano de 2006, totalizando R\$ 1.448.000,05 (um milhão, quatrocentos e quarenta e oito mil e cinco centavos), resumido no quadro seguinte.

PA	VALOR	PA	VALOR	PA	VALOR
abr/06	53.000,01	jul/06	153.000,01	out/06	150.000,01
mai/06	90.000,01	ago/06	199.999,99	nov/06	92.000,00
jun/06	220.000,01	set/06	280.000,01	dez/06	210.000,00

13. Informou na DCOMP que todos esses valores teriam sido parcelados no processo nº 13804.000511/2010-06, entretanto, trata-se de um equívoco, visto que no referido processo não consta nenhum valor de CSLL.

14. Em relação a esses valores, a contribuinte havia transmitido diversas DCOMPs, declarando compensações de CSLL dos meses de abril a dezembro de 2006, todas elas não homologadas.

15. No demonstrativo a seguir, constam relacionadas todas as DCOMPs transmitidas contendo débitos de CSLL mensal do ano de 2006:

Nº DO PER/DCOMP	PA	VALOR	PROCESSO ANÁLISE DO CRÉDITO	PROCESSO COBRANÇA DÉBITO
08889.10931.260506.1.7.04-1776	abr-06	53.000,01	10783911886/2009-59	10783912281/2009-85
27450.08827.090806.1.7.04-4915	mai-06	90.000,01	107839006289/2011-27	10783907308/2011-32
13642.12502.140706.1.3.04-0107	jun-06	220.000,01	10783900350/2010-41	10783900477/2010-61
39908.23180.180906.1.3.04-8224	ago-06	139.253,82	10783914081/2009-67	10783914517/2009-18
30743.74702.180906.1.3.04-6453	ago-6	60.746,17	10783900352/2010-31	10783900479/2010-50
41404.13964.071106.1.7.04-9016	set-06	83.787,24	10783914945/2009-41	10783915399/2009-65
13117.56903.071106.1.7.04-4310	set-06	155.460,80	10783914944/2009-04	10783915398/2009-11
24872.08315.071106.1.7.04-4040	set-06	40.751,97	10783906296/2011-29	10783907315/2011-34
38803.60410.141206.1.3.04-8338	nov-06	92.000,00	10783906297/2011-73	10783907316/2011-89
42835.40946.230107.1.3.04-5500	dez-06	133.640,00	10783900353/2010-85	10783900480/2010-84
29285.74070.230107.1.3.04-1631	dez-06	76.360,00	10783900354/2010-20	10783900481/2010-29

16. Constatou-se, pelo número dos processos, que todas as compensações foram tratadas a partir de 2009. Nenhuma delas foi homologada.

17. Os débitos declarados nas DCOMPs válidas (aquelas não retificadas ou canceladas), foram controlados em processos de cobrança (última coluna do demonstrativo do item 15).

18. Os referidos débitos, em valores originais, total de R\$ 1.145.000,03 (um milhão, cento e quarenta e cinco mil e três centavos), foram liquidados somente em 2012, ou seja, após o término do período de apuração do IRPJ, não sendo considerado na composição do resultado fiscal do exercício.

(...)

20. Embora extintos os referidos débitos, por terem sido liquidados após o encerramento do exercício, assim, não serão considerados para efeito de composição do saldo negativo (CSLL a recuperar) que espelha uma situação em 31/12/2006."

Assim, no que diz respeito aos valores referentes aos meses de abril a junho, agosto, setembro e dezembro, tratam-se de quantias que, à data de transmissão da DComp nº 15955.49304.291211.1.3.03-0704 (na verdade, na data de encerramento do ano-calendário de 2006), já estavam extintas, sob condição resolutória de sua posterior homologação, por meio de Declarações de Compensação.

Isto posto, ainda que as referidas DComp não tenham sido homologadas, os valores nelas confessados devem ser considerados na apuração do saldo do período de apuração.

É este o entendimento da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme Acórdão nº 9101-002.493 (Relator Marco Aurélio Pereira Valadão, julgado em 23 de novembro de 2016):

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano calendário: 2006

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)."

Tal entendimento é amparado pelo posicionamento da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) expresso no Parecer PGFN/CAT nº 88/2014:

"Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa. Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Conversão das estimativas em tributo após ajuste anual. Possibilidade de cobrança."

Qualquer dúvida sobre tal possibilidade de aproveitamento, baseado no entendimento da impossibilidade de cobrança das estimativas após o encerramento do

exercício, é afastada, no presente caso, pelo fato de que os valores cuja compensação não foi homologada foram quitados nos processos de cobrança.

Em sentido contrário, a partir do exposto, e com base no art. 170 do CTN, não há como se homologar a compensação realizada com saldo negativo de CSLL apurado a partir da consideração de valores que, até a data de transmissão da DComp nº 15955.49304.291211.1.3.03-0704 não estavam extintos, como é o caso daqueles relativos aos meses de julho e outubro, que totalizam R\$ 303.000,02, e somente foram recolhidos em 2012.

Nesse sentido, o Acórdão nº 1401-000.406 (1ª Seção / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Relator Alexandre Antônio Alkmin Teixeira, julgado em 25 de janeiro de 2011):

*"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE
IRRF*

Ano- calendário: 1995, 1996, 1997, 1998

*PEDIDO DE COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO. DÉBITO DE
TERCEIROS. DIVERGÊNCIA DE VALOR. DARF E
DECLARAÇÃO DE PREVALÊNCIA DO DARF.*

*Constatada divergência entre o valor declarado como direito
creditório pelo contribuinte, e comprovado mediante o
respectivo DARF de recolhimento, deve prevalecer o neste
consignado.*

GLOSA EFETUADA. PAGAMENTO POSTERIOR

*O pagamento posterior do valor glosado não afasta a glosa
antes efetuada, tendo o contribuinte que arcar com os efeitos da
compensação indevida.*

Recurso voluntário negado."

Deste modo, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso, para que o montante de R\$ 1.145.000,03, extinto, a título de estimativas, por meio de Declarações de Compensação (DComp) apresentadas antes do encerramento do ano-calendário de 2006, seja considerado na apuração do saldo de CSLL ao final daquele período.

5. DO CRÉDITO AJUSTADO

O saldo de CSLL referente ao ano-calendário de 2006 deve então ser ajustado, para levar em considerações o decidido no presente Acórdão, restando evidenciado do seguinte modo:

DESCRIÇÃO	VALOR (R\$)
Lucro líquido antes da CSLL	18.798.888,83
Adições	1.201.353,60
Exclusões	16.709.184,68
Compensações de base neg. períodos anteriores	987.317,32
Base de cálculo da CSLL	2.303.740,43
Ajustes	
(+) Soma das despesas não dedutíveis	- - -
(+) Excesso de exclusão	1.722.763,81
Base de cálculo da CSLL ajustada	4.026.504,24
CSLL apurada	362.385,38

Processo nº 15578.720032/2013-91
Acórdão nº **1302-002.328**

S1-C3T2
Fl. 4.183

(-) CSLL mensal paga no período	1.273.083,20
Saldo negativo de CSLL	910.697,82

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário e HOMOLOGAR PARCIALMENTE a compensação de que trata a Declaração de Compensação (DComp) nº 15955.49304.291211.1.3.03-0704 até o limite correspondente ao saldo negativo de R\$ 910.697,82 (novecentos e dez mil reais, seiscentos e noventa e sete reais e oitenta e dois centavos), atualizado na forma dos art. nº 39, §4º, da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e nº 73 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, até a data de apresentação da referida DComp.

(assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Relator