



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



<b>PROCESSO</b>	<b>16306.000105/2008-20</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1301-008.005 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	11 de dezembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	ARCELORMITTAL SUL FLUMINENSE S.A.
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO SEM PROCESSO. FALTA DE PREVISÃO DE CONTENCIOSO.

Não existe previsão legal para apresentação de manifestação de inconformidade para as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento ou recurso voluntário para o CARF no caso de compensações realizadas por iniciativa do contribuinte, sem processo, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991.

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, ou de sua retificadora, para verificar a existência, suficiência e disponibilidade do saldo negativo utilizado, inclusive no que se refere às estimativas liquidadas mediante compensação sem processo (em DCTF), com créditos de mesma espécie, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, ainda que já transcorrido o prazo decadencial para lançamento da multa de ofício isolada por falta de recolhimento das estimativas, ou mesmo de homologação tácita da apuração dos débitos informados em DCTF.

LIQUIDAÇÃO. MULTA DE MORA. IMPUTAÇÃO PROPORCIONAL.

Incide multa de mora em débitos confessados com atraso em PERDCOMP, devendo ser realizada a imputação proporcional dos créditos reconhecidos para liquidação dos débitos declarados, independente da forma de preenchimento linear realizada pelo contribuinte na PERDCOMP.

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

Ano-calendário: 2002

DCTF. ESTIMATIVAS DE IRPJ. COBRANÇA. CONFISSÃO DE DÍVIDA, NÃO APLICABILIDADE. COMPENSAÇÃO NÃO CONVALIDADA.

Estimativas de IRPJ declaradas em DCTF são uma exceção aos créditos tributários confessados em DCTF, por se tratar de meras antecipações de IRPJ, não sendo consideradas confissão de dívida e não permitindo as suas cobranças diretamente.

Da mesma forma, não cabe o aproveitamento no saldo negativo do ano corrente quando não convalidada a compensação associada à estimativa de IRPJ.

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2002

DCTF. ESTIMATIVAS DE CSLL. COBRANÇA. CONFISSÃO DE DÍVIDA, NÃO APLICABILIDADE. COMPENSAÇÃO NÃO CONVALIDADA.

Estimativas de CSLL declaradas em DCTF são uma exceção aos créditos tributários confessados em DCTF, por se tratar de meras antecipações de CSLL, não sendo consideradas confissão de dívida e não permitindo as suas cobranças diretamente.

Da mesma forma, não cabe o aproveitamento no saldo negativo do ano corrente quando não convalidada a compensação associada à estimativa de CSLL.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

*Assinado Digitalmente*

**Luis Angelo Carneiro Baptista** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Rafael Taranto Malheiros** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Iágaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Luis Angelo Carneiro Baptista, Eduardo Monteiro Cardoso, Eduarda Lacerda Kanieski, e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

## RELATÓRIO

1. Adoto parcialmente relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA), por bem representar até aquele momento processual:

### 1. RELATÓRIO

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra o despacho decisório de fls. 150/160 que homologou parcialmente compensações com utilização de crédito relativo a saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2002. As PER/Dcomp em análise são as que seguem:

PER/DCOMP	CRÉDITO A/C	TT DÉBITOS COMPENSADOS	TOTAL CRÉDITO UTILIZADO CFE PER/DCOMP	CRÉDITO RECONHECIDO NO DESPACHO DEC.
31817.65210.221203.1.3.02-5223	IRPJ 2002	1.225.852,40	1.014.862,49	730.332,86
10771.05050.221203.1.3.03-4375	CSLL 2002	1.440.791,70	1.192.807,10	1.094.772,79

A decisão quanto a cada um dos créditos vai resumida adiante.

#### 1.1. DO DESPACHO DECISÓRIO

##### 1.1.1. IRPJ – anos-calendário 2001 e 2002

O saldo negativo de IRPJ do a/c 2002, apontado na DIPJ, foi de R\$ 1.014.862,49. O despacho decisório confirmou crédito de R\$ 730.332,86. A diferença – de R\$ 284.529,63 – não restou confirmada porque oriunda de compensação sem processo, da estimativa de janeiro/2002, com utilização de saldo negativo de 2001. E, conforme DIPJ a/c 2001, não houve apuração de saldo negativo (DIPJ, fls. 50/51), mas imposto de renda a pagar.

##### 1.1.2. CSLL – ano-calendário 2001

A contribuinte não teria apurado saldo negativo de CSLL no a/c 2001, conforme DIPJ, fls. 55. Analisando o período o despacho decisório considerou que no período havia CSLL a pagar, porque:

- A contribuinte teria compensado base de cálculo negativa de períodos anteriores em valor excedente aos 30% permitidos. Com o novo cálculo a CSLL apurada passou para R\$ 2.267.849,93 (A/C 2001);
- Houve a indevida compensação das estimativas de janeiro, fevereiro e junho de 2001 com créditos de IPI reconhecidos em ação judicial, mas antes do trânsito em julgado, o que não é permitido pela legislação.

A apuração da CSLL a/c 2001, ficou assim (fls. 156):

- Portanto, efetuando os ajustes necessários para refletirem no cálculo da CSLL do período os valores efetivamente comprovados, temos:

Descrição das parcelas comprovadas	Valor
CSLL do período	2.267.849,93
CSLL Fonte	0,00
CSLL estimativa	(1.543.284,54)
<b>CSLL a pagar</b>	<b>724.565,39</b>

### 1.1.3. CSLL – ano-calendário 2002

O saldo negativo de CSLL do a/c 2002, apontado na DIPJ, foi de R\$ 1.192.807,10. O despacho decisório confirmou crédito de R\$ 1.094.772,79. A diferença – de R\$ 98.034,31 – não restou confirmada porque oriunda de compensação sem processo, com saldo negativo de 2001, que, como vimos no item precedente, não teria existido.

(...)

### 1.2. DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE E SEU COMPLEMENTO

A interessada apresentou manifestação de inconformidade, que está juntada ao processo, às fls. 172/179.

O principal argumento de defesa é de que os saldos negativos devem ser reconhecidos na sua totalidade tendo *em vista a impossibilidade de a autoridade administrativa questionar nos presentes autos a forma de quitação dos débitos de estimativa do ano-calendário de janeiro de 2002; regularmente declarado em DCTF e já homologado tacitamente.*

Essa linha de defesa é, no entanto, abandonada com a apresentação de emenda à manifestação de inconformidade quase quatro meses após a apresentação da defesa inicial (fls. 188/192).

A manifestante afirma, agora, ter informado erroneamente em sua DCTF que as estimativas de IRPJ e CSLL de janeiro/2002 teriam sido compensadas com saldos negativos de 2001. No entanto, isso não corresponderia à verdade. *Os saldos negativos que embasaram as compensações sob comento foram apurados no ano-calendário de 2000, exercício de 2001, realizando a Requerente a devida retificação de referida informação por meio de DCTF, apresentada posteriormente, em 09/02/2009.*

Diz concordar com o despacho decisório acerca da inexistência de saldos negativos de IRPJ e CSLL no ano-calendário 2001 (fls. 190/191) (...)

### 2. DA DILIGÊNCIA

O julgamento do processo foi convertido em diligência por meio da Resolução 10-000797/2015 desta Quinta Turma (fls. 305/310). As razões para a conversão e o dispositivo vão parcialmente reproduzidas adiante:

*A defesa informa, no entanto, que essas estimativas de janeiro de 2002 teriam sido liquidadas com utilização de crédito relativo a saldos negativos*

*de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2000 (e não 2001 como inicialmente apontado).*

*Informa que efetuou a retificação das DCTF para respaldar as novas razões de defesa. A DCTF retificadora foi juntada às fls. 196/198. Ela foi entregue em 09/02/2009.*

*Temos então, em resumo, que o argumento de defesa é de que as estimativas de IRPJ e CSLL de janeiro de 2002 teriam sido compensadas com saldos negativos de IRPJ e CSLL de ano-calendário 2000. Esse argumento não foi analisado no despacho decisório contestado, eis que somente apresentado com o complemento à manifestação de inconformidade.*

*[...]*

*Face ao exposto, voto por converter o processo em diligência para que a delegacia de origem analise a existência do direito creditório levando em consideração a retificação da DCTF de janeiro/2002, que indica a utilização de saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2000 para quitar estimativas. A delegacia de origem deve manifestar-se conclusivamente acerca do montante do crédito, dar ciência à contribuinte com abertura de prazo para manifestação e, posteriormente, devolver o processo a esta DRJ.*

O “Relatório de Diligência Fiscal”, fls. 336/338, traz as conclusões da acerca da existência e montante de direito creditório.

Houve o reconhecimento da existência de saldo negativo de IRPJ, anocalendário 2000, no montante declarado pela contribuinte.

Já em relação ao saldo negativo de CSLL, também do ano-calendário 2000, não houve reconhecimento de crédito, mas sim de tributo a pagar. As conclusões são as que seguem:

#### *SALDO NEGATIVO DE CSLL*

*10. Verificou-se que o contribuinte declarou um Saldo Negativo de CSLL nº valor de R\$ 82.652,65, vide Ficha 17 da DIPJ 2001 (fls. 323 a 327, em especial a fl. 327), ND 1127865 DV 26.*

*11. O contribuinte apurou CSLL devida, antes de descontadas as deduções, no valor de R\$ 1.070.531,65, vide fl. 326.*

*12. As estimativas de CSLL devidamente declaradas em DCTF, vide fls. 328 e 329, foram quitadas por pagamentos e compensações.*

*13. Verificando-se a Ficha 17 (fls. 323 a 327) da referida DIPJ, em especial a fl. 327, observou-se que o interessado deduziu RS 1.153.184,30 como CSLL mensal paga por estimativa (fl. 327), e esse valor é o somatório das estimativas pagas e compensadas.*

*14. A forma de quitação das estimativas de CSLL se deu por pagamentos e compensações. Inicialmente observou-se os valores declarados em DCTF (3º*

e 4º Trimestres), julho/2000 - R\$ 198.613,83, agosto/2000 - 168.716,34, setembro/2000 - R\$ 166.434,35, outubro/2000 - R\$ 98.451,20, novembro/2000 -R\$ 167.586,59 e dezembro/2000 - R\$ 353.381,99, totalizando R\$ 1.153.184,20, vide fls. 328 e 329.

15. Anexou-se ao presente processo as telas do sistema interno da RFB - Documentos de Arrecadação comprovando os pagamentos de estimativas de CSLL, vide fl. 330, totalizando R\$ 739.419,78.

16. Uma parcela da estimativa de CSLL de setembro/2000, no valor de R\$ 46.434,35, e mais as estimativas de CSLL de julho/2000 (R\$ 198.613,83) e agosto/2000 (R\$ 168.716,34), foram compensadas por meio de um processo de nº 13807.011765/2002-10, por meio do qual observamos que esses 03 débitos estão quitados com saldos devedores igual a zero, vide fls. 331 a 334, totalizando R\$ 413.764,52.

17. Somando-se as parcelas de estimativas de CSLL pagas e compensadas chega-se ao valor de R\$ 1.153.184,30, que é exatamente o valor levado pelo interessado para a Linha 38 da Ficha 17. vide fl. 327, valor este, portanto, que está correto.

18. Observou-se, porém, que o contribuinte compensou base de cálculo negativa de períodos anteriores da base de cálculo da CSLL, vide Linha 32 da Ficha 17(fl. 326), em um valor que excedeu os 30% permitidos pela legislação, pois o valor máximo permitido é de R\$ 7.816.183,73. Assim a base de cálculo correta da CSLL é R\$ 18.237.762,03 e a CSLL apurada é R\$ 1.641.398,58.

19. Para reforçar esse entendimento, anexa-se ao presente processo as Instruções de Preenchimento da DIPJ 2001 (Ficha 17), vide fl. 335.

20. Portanto, efetuando-se os ajustes necessários para refletirem no cálculo da CSLL do período e levando-se em conta os valores efetivamente comprovados de estimativas quitadas, temos que:

Descrição das parcelas comprovadas	Valor
CSLL do período	1.641.398,58
CSLL Fonte	0,00
CSLL por Estimativa	(1.153.184,30)
CSLL a pagar	488.214,28

21. Conclui-se, portanto, pelo reconhecimento do Saldo Negativo de IRPJ nº ano-calendário 2000, no valor de R\$ 239.886,71, para ser utilizado na Declaração de Compensação nº 31817.65210.221203.1.3.02-5223, e o não reconhecimento do Saldo Negativo de CSLL no ano-calendário 2000.

22. Em atendimento à solicitação do relator da Resolução nº 10-000.797 - 5ª Turma da DRJ7POA, vide fl. 310, encaminhe-se cópia do presente

*Relatório de Diligência Fiscal ao interessado para pronunciamento no prazo de 30 (trinta) dias a partir da ciência e, se quiser, apresentar contrarrazões. Após expirado o prazo para sua manifestação, retorne-se à DRJ/Porto Alegre para prosseguimento.*

Cientificada das conclusões da diligência, a contribuinte retornou ao processo por meio da petição de fls. 347/355.

Alega, basicamente: (1) que a delegacia de origem não poderia analisar e modificar a apuração dos saldos negativos do ano-calendário 2000 e, (2) se admissível fosse a reapuração, a controvérsia estaria superada pois a contribuinte recolheu as diferenças referentes à compensação da base negativa acima da trava de 30%. Adiante vão resumidos os argumentos de defesa.

#### Estimativas do AC 2002 – Homologação Tácita

Alega que não caberia à autoridade administrativa, em despacho decisório em 2008, questionar a quitação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL de 2002. A contribuinte teria declarado em DCTF as estimativas e a forma de quitação delas. Caso o fisco não concordasse, deveria ter instaurado procedimento próprio, mas isso não ocorreu. Com isso encontra-se homologado o valor das estimativas mensais de IRPJ e CSLL, competência janeiro de 2002.

#### *Impossibilidade de retificação da base de cálculo da CSLL do AC 2000*

A SAORT teria extrapolado as determinações constantes no despacho de diligência, uma vez que deveria *limitar-se a verificar a quitação das estimativas mensais de IRPJ e CSLL de janeiro de 2002*, mas, em verdade, verificou a *composição e regularidade dos Saldos Negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2000, inclusive procedendo a uma reapuração*.

Assevera que estaria decaído o direito do Fisco *proceder o lançamento de qualquer diferença*. Entende que *na ausência de manifestação do fisco no prazo estipulado de cinco anos, opera-se a homologação tácita de toda a atividade de apuração da CSLL a pagar do ano-calendário 2000, nos termos do artigo 74, § 5º, da Lei nº 9.430/96 c/c o artigo 156, II e VII, do CTN*.

Alega que o saldo negativo da CSLL do ano-calendário 2000 já tinha sido objeto de verificação pelas autoridades administrativas, não sendo possível uma nova reapuração em 2016, por força do art. 906 do RIR/99.

Por outro lado, após verificar que procedeu a compensação da base de cálculo negativa de períodos anteriores em valor que excedeu os 30% permitidos pela legislação, a contribuinte procedeu ao parcelamento dos débitos oriundos desse procedimento.

O parcelamento teria sido reconhecido com a lavratura do TVF/MPF N° 0819000-2005.021102, juntado ao processo, às fls. 381/396. Esse TVF/MPF teria gerado o PA 19515.001075/2006-30. Assim, *os débitos decorrentes da compensação acima do limite de 30% foram integralmente quitados mediante parcelamento, o que*

*deveria ter sido atestado pela SAORT, nos termos do artigo 37 da Lei nº 9.784/99. Junta comprovantes de quitação, fls. 398/399.*

Pede que se reconheça ser inadmissível a reapuração do saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2000, o reconhecimento do direito creditório pleiteado e a homologação das compensações realizadas.

2. A DRJ/POA exarou o Acórdão 10-58.426 - 5ª Turma da DRJ/POA (e-fls. 404 a 415), de 29/03/2017, julgando improcedente a manifestação de inconformidade, cuja ementa é:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO.

O saldo negativo de IRPJ é passível de restituição/compensação, desde que demonstrada a certeza e liquidez do direito, o que inclui a demonstração da efetividade do pagamento e/ou compensação das estimativas declaradas.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA.

O procedimento de verificação da existência do crédito pela autoridade fazendária não está sujeito a prazo decadencial.

SALDO NEGATIVO DO IRPJ. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

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

COMPENSAÇÃO SEM PROCESSO. MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não existe previsão legal para a apresentação de manifestação de inconformidade para as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento no caso de compensações realizadas por iniciativa do contribuinte, sem processo, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO.

O saldo negativo de CSLL é passível de restituição/compensação, desde que demonstrada a certeza e liquidez do direito, o que inclui a demonstração da efetividade do pagamento e/ou compensação das estimativas declaradas.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA.

O procedimento de verificação da existência do crédito pela autoridade fazendária não está sujeito a prazo decadencial.

SALDO NEGATIVO DO CSLL. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE.

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

COMPENSAÇÃO SEM PROCESSO. RECURSO CABÍVEL.

Não existe previsão legal para a apresentação de manifestação de inconformidade para as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento no caso de compensações realizadas por iniciativa do contribuinte, sem processo, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991.

3. Pelo que se vê no julgado, apesar da diligência (e-fls. 336/338) reconhecer o direito creditório de IRPJ que estaria pendente, não reconhecendo o direito creditório de CSLL, ela não foi acatada pela instância de piso por estas razões:

Acontece que não observei, à época, que se tratavam de compensações sem processo, efetuadas sob o albergue da Lei 8383/1991 e, sendo assim, não há oportunidade de acesso ao PAF (Decreto nº 70.235/1972) a esse tipo de compensação (sem processo).

O PAF somente é previsto para as compensações que foram objeto de pedidos de compensação convertidos em DCOMP e DCOMPs propriamente ditas (com fundamento no art. 74 da Lei nº 9.430/1996). No caso concreto não houve pedido de compensação, nem DCOMP. Assim, as DRJ não detém competência para julgar a matéria.

4. O contribuinte foi cientificado do julgado acima no dia 15/05/2017 (e-fl. 424). Irresignado, apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 427 a 450) em 13/06/2017 (e-fl. 425), onde aduz, em suma:

- a) Que a manifestação de inconformidade apresentada não se refere à compensação de estimativas de janeiro de 2002 (que foram realizadas em DCTF, sem processo, com créditos de saldo negativo de 2000). A apelação se refere às compensações com créditos de saldo negativo de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL do ano de 2002, cujos créditos foram pleiteados através de PERDCOMP.
- b) Que a administração tributária deve se pautar pela verdade material, vide o reconhecimento da própria administração tributária que validou a procedência do saldo negativo de IRPJ de 2002 pleiteado na diligência realizada.
- c) Que, não convalidadas as compensações em DCTF das estimativas de janeiro de 2002, basta a união cobrar os créditos tributários das estimativas, já que a DCTF se constitui confissão de dívida. Faz menção ao art. 11 da IN SRF nº 583/2005, à Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006 e ao Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014. Traz alguns julgados para ratificar seu entendimento. Reforça que o

não reconhecimento destas estimativas poderia desencadear em dupla cobrança do crédito tributário.

- d) Que a quitação das estimativas de janeiros de 2002 já teriam sido alcançadas pela homologação tácita no momento da análise efetuado pela Diligência Fiscal. Na sua visão, pela DCTF ter sido entregue em 09/02/2009 e a diligência ter sido executada em 2016, teria se passado o prazo de homologação tácita. Reforça que o prazo de decadência teria sido atingido, ainda mais que se trata de créditos de saldo negativo de IRPJ e base negativa de CSLL de 2000, compensados com débitos de estimativa de janeiro de 2002.
- e) Que, em relação à base negativa de CSLL de 2000, a Diligência não reconheceu o direito creditório por ter sido compensado percentual maior que os 30% permitidos pela legislação com bases negativas de anos anteriores. Porém, afirma que esta parcela acima dos 30% foi cobrada e paga através do processo 19515.001075/2006-30, tendo sido quitada. Desta sorte, teria sido apurada base negativa de CSLL de 2000, diferentemente do revelado em diligência. E por conseguinte, a compensação das estimativas de IRPL e CSLL de janeiro de 2002 tiveram o mesmo fim.
- f) Que houve erro na liquidação do despacho decisório inicial, com modificação das informações dos débitos declarados em DCOMPs, o que implicou na extinção menor dos débitos. Entende que não caberia a inclusão da multa de mora no valor do débito compensado em atraso, mas somente de juros. Desta sorte, foi liquidado valor a menor do principal compensado.

5. Este é o relatório.

## VOTO

Conselheiro Luis Angelo Carneiro Baptista, Relator

### Admissibilidade

6. Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 43 do Regimento Interno do CARF (RICARF), aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

7. A ciência do Acórdão 10-58.426 - 5ª Turma da DRJ/POA se deu em 15/05/2017 (e-fl. 424), sendo o recurso voluntário apresentado em 13/06/2017 (e-fl. 425). Logo, o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

**Delimitação da Lide**

8. Inicialmente deve-se compreender o alcance da lide em debate.
9. O contribuinte apresentou a PERDCOMP 10771.05050.221203.1.3.03-4375 pleiteando crédito de Saldo Negativo de CSLL do ano de 2002 no valor de R\$ 1.192.807,10 (e-fls. 03 a 12). Dentre os créditos que teriam dado origem a este saldo negativo estaria a estimativa de CSLL de 01/2002 compensada com saldo negativo de períodos anteriores (e-fl. 08) no valor de R\$ 98.034,31. O contribuinte, então, compensou uma série de débitos na mesma PERDCOMP.
10. A estimativa de CSLL de 01/2002 compensada, acima referida, foi declarada em DCTF (e-fl. 33) como se compensação com processo fosse. Contudo, o número da DCOMP informada se refere à DCOMP do saldo negativo de CSLL do ano de 2002, como se vê abaixo:

Compensação sem DARF-R\$	Total:	98.034,31
Origem do Crédito: CSLL - Saldo negativo per. anteriores-Próprio		
Data de Apuração do Saldo Negativo = 31/12/2001		
Valor Compensado do Débito 98.034,31		
Tipo de Processo: DCOMP                      Processo/DCCOMP : 107710505022120313034375		

11. Ou seja, apesar de informar uma DCOMP em DCTF, a compensação acima é SEM PROCESSO (pois a DCOMP indicada não se refere ao crédito informado, nem à compensação requerida).
12. Ao mesmo tempo, apresentou a PERDCOMP 311117.65210.221203.1.3.02-5223 pleiteando crédito de Saldo Negativo de IRPJ do ano de 2002 no valor de R\$ 1.014.862,49 (e-fls. 14 a 22). Dentre os créditos que teriam dado origem a este saldo negativo estaria a estimativa de IRPJ de 01/2002 compensada com saldo negativo de períodos anteriores (e-fl. 20) no valor de R\$ 284.529,63. O contribuinte, então, compensou uma série de débitos na mesma PERDCOMP.
13. A estimativa de IRPJ de 01/2002 compensada, acima referida, foi declarada em DCTF (e-fl. 47) como se compensação com processo fosse. Contudo, o número da DCOMP informada se refere à DCOMP do saldo negativo de IRPJ do ano de 2002:

Compensação sem DARF-R\$	Total:	284.529,63
Origem do Crédito: IRPJ - Saldo negativo per. anteriores-Próprio		
Data de Apuração do Saldo Negativo = 31/12/2001		
Valor Compensado do Débito 284.529,63		
Tipo de Processo: DCOMP                      Processo/DCCOMP : 318176521022120313025223		

14. Da mesma forma, apesar de informar uma DCOMP em DCTF, a compensação acima é SEM PROCESSO (pois a DCOMP indicada não se refere ao crédito informado, nem à compensação requerida).
15. Feita essa análise preliminar, busca-se entender o que fez a unidade de origem quando analisou os PERDCOMPs aqui envolvidas.
16. O objeto inicial da análise realizada pela unidade de origem eram os pedidos de compensação cujos créditos seriam os saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano de 2002 declarados

em PERDCOMPs. Contudo, ao iniciar a análise, a unidade de origem viu a necessidade de analisar também as compensações realizadas sem processo (em DCTF) referentes às compensações de estimativas de 01/2002, com saldo negativo de anos anteriores, que implicariam diretamente nos pleitos dos PERDCOMPs.

17. Desta sorte, o Despacho Decisório exarado (e-fls. 150 a 160) abrange as duas análises, como se vê na conclusão da ementa, na ordem, respectivamente, dos PERDCOMP e das compensações em DCTF:

Compensações declaradas homologadas até o limite do direito creditório reconhecido.

Compensações sem processo declaradas em DCTF não convalidadas.

18. Da mesma forma, se vê na conclusão do Despacho Decisório:

No uso da competência delegada pela portaria DERAT/SP no 54 de 10/10/2001, RECONHEÇO DIREITO CREDITÓRIO contra a Fazenda Nacional a Siderúrgica Barra Mansa S/A, CNPJ 60.892.403/0001-14, nas importâncias de:

- R\$ 730.332,86 (setecentos e trinta mil, trezentos e trinta e dois reais e oitenta e seis centavos), referente a saldo credor de IRPJ apurado em 31/12/2002, sendo que sobre tal valor incide o acréscimo de juros da taxa referencial SELIC, nos termos dos artigos 52 e 53 da IN/SRF nº 600/05.
- R\$ 1.094.772,79 (um milhão, noventa e quatro mil, setecentos e setenta e dois reais e setenta e nove centavos), referente a saldo credor de CSLL apurado em 31/12/2002, sendo que sobre tal valor incide o acréscimo de juros da taxa referencial SELIC, nos termos dos artigos 52 e 53 da IN/SRF nº 600/05.

Não CONVALIDO os débitos compensados sem processo de estimativas de janeiro de 2002 de IRPJ e de CSLL.

HOMOLOGO as compensações vinculadas aos PER/DCOMP's em análise neste despacho, até o limite do crédito reconhecido, sendo que os PER/DCOMP' s só devem utilizar crédito do período indicado nos mesmos.

19. E neste ponto há que se diferenciar estas duas modalidades de compensação (via PERDOMP e via DCTF sem processo). Isso porque houve grande mudança legislativa exatamente neste período, que alterou substancialmente a forma de tratamento a ser dado a pedidos de compensação, restituição e ressarcimento.

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

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

II – a compensação

(...)

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

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

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

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

22. Depois a introdução do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, provocou alteração expressiva nesse instituto. Esta foi sua redação original:

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

23. Enquanto vigente estas redações, tanto a restituição quanto a compensação entre tributos de **espécies diferentes** eram objeto de pedidos encaminhados à Receita Federal, formalizados em processos administrativos (em papel, na época). Neste período, para encaminhamento do pedido de compensação era obrigatória a prévia apresentação do pedido de restituição.

24. Em paralelo a este procedimento, permanecia vigente o art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991, que regulamentava a compensação entre **tributos de mesma espécie**.

25. Na época das compensações realizadas pelo contribuinte para as estimativas de IRPJ e CSLL do período de 01/2002, por se tratar de tributos da mesma espécie, o contribuinte estava utilizando a prerrogativa prevista no art. 66 da Lei nº 8.383/91, regulamentado pelo art. 14 da IN SRF Nº 21/97:

#### **COMPENSAÇÃO ENTRE TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES DA MESMA ESPÉCIE**

Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições **da mesma espécie e destinação constitucional**, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.

(...)

§ 3º Se a pessoa jurídica pretender compensar créditos em relação aos quais houver ingressado com pedido de restituição, pendente de decisão

administrativa, deverá, previamente, manifestar, por escrito, desistência do pedido formulado. (*grifo próprio*)

26. Observa-se que, com base no § 3º acima citado, não poderia nem haver pedido formulado para compensação de tributos da mesma espécie. Então, a forma de compensação de tributos da mesma espécie, na época, era registrar na contabilidade, além de informar a apuração do débito e sua forma de extinção na DCTF (informando a compensação sem processo).

27. Logo, para as compensações realizadas pelo contribuinte para as estimativas de IRPJ e CSLL do período de 01/2002 foi utilizado o previsto no art. 66 da Lei nº 8.383/91, regulamentado pelo art. 14 da IN SRF Nº 21/97.

28. Seguindo com o histórico legislativo, no que se trata de compensações, nos anos de 2002 e 2003 houve alterações no art. 74 da Lei Nº 9.430/96, introduzidas pelas Leis Nº 10.637/2002 e da 10.833/2003, que mudou profundamente o tratamento dado às compensações realizadas pelos contribuintes, que passou a ter a seguinte redação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

(...)

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

(...)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação.

29. A IN SRF Nº 21/1997 foi, então, revogada, passando a ter vigência a IN SRF nº 210/2002.

30. E, com base nesta nova normatização, o contribuinte apresentou os PERDCOMP 10771.05050.221203.1.3.03-4375 e 311117.65210.221203.1.3.02-5223, que são referentes a compensações com créditos de saldo negativo de CSLL e IRPJ, respectivamente, do ano de 2002. E foi contra a não homologação parcial destas compensações que foi instaurado o contencioso administrativo.

31. Feito este histórico, passa-se à análise das questões trazidas pelo recorrente.

## Mérito

### *Alcance da Lide*

32. O recorrente inicia seus argumentos reforçando que a manifestação de inconformidade e o recurso voluntário apresentados não se referem à compensação de estimativas de janeiro de 2002 (que foram realizadas em DCTF, sem processo, com créditos de saldo negativo de períodos anteriores). A apelação se referiria às compensações com créditos de saldo negativo de IRPJ e base de cálculo negativa de CSLL do ano de 2002, cujos créditos foram pleiteados através de PERDCOMPs. Por esta razão e pela administração tributária dever se pautar pela verdade material, deveria ter seu direito creditório reconhecido.

33. Nessa questão, tem razão o recorrente. A manifestação de inconformidade e o recurso voluntário, ambos previstos nos §§ 9º a 11º do art. 74 da Lei Nº 9.430/96, introduzidos pela Lei Nº 10.833/2003, só são aplicáveis às compensações que se enquadram na modalidade regido pelo artigo referido.

34. Como se viu, o contribuinte apresentou os PERDCOMP 10771.05050.221203.1.3.03-4375 e 311117.65210.221203.1.3.02-5223, que são referentes a compensações com créditos de saldo negativo de, respectivamente, CSLL e IRPJ do ano de 2002. Estes pedidos de compensação apresentados foram na modalidade prevista no art. 74 da Lei Nº 9.430/96, com as alterações introduzidas pela Lei Nº 10.833/2003, regulamentado pela IN SRF nº 210/2002 (com alterações posteriores). Logo, para estes pedidos de compensação é possível a apresentação de manifestação de inconformidade e recurso voluntário no rito do decreto nº 70.235/72, conforme previsto nos §§ 9º a 11 do art. 74 da Lei Nº 9.430/96.

35. Já os pedidos de compensação realizados sem processo, em DCTF, referente às estimativas de IRPJ e CSLL de 01/2002 não são regidos pelo art. 74 da Lei nº 9.430/96, como ficou esclarecido anteriormente. Estas compensações foram realizadas com base no art. 66 da Lei nº 8.383/91, regulamentado pelo art. 14 da IN SRF nº 21/97. Assim, o regramento previsto no art. 74 da Lei nº 9.430/96 para as compensações tributárias não são aplicáveis para as compensações sem processo realizadas somente em DCTF. Desta forma, não se aplica o previsto nos §§ 9º ao 11º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, introduzidos pela Lei nº 10.833/2003, que prevê a possibilidade de apelações administrativa quando não homologadas as compensações. Como não há previsão legal para abertura do contencioso administrativo no rito do Decreto 70.235/72 quando estas compensações sem processo em DCTF forem não convalidadas ou convalidadas parcialmente, fica afastada a possibilidade de apresentação de manifestação de inconformidade e/ou recurso voluntário. O que caberia, no máximo, é o denominado Recurso Hierárquico, previsto no art. 56 da Lei nº 9.784/99, que seria analisada pela própria autoridade que proferiu o Despacho e, em caso de nova apelação, pela autoridade superior a esta última, sem direito a suspensão do crédito tributário compensado.

Neste mesmo sentido, há julgados do CARF:

Acórdão nº 3302-010.350 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 26 de janeiro de 2021

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/10/1988 a 30/09/1995

NÃO CONVALIDAÇÃO DE COMPENSAÇÕES.

Refoge à instância julgadora administrativa a apreciação de irresignação do contribuinte contra a não convalidação de compensações, figura essa que não pode e não deve ser confundida com a não homologação de compensações formalmente declaradas em consonância com o artigo 74 da Lei 9.430/96 em sua nova redação.

Acórdão nº 1102000.965 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

Sessão de 5 de novembro de 2013

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2001

COMPENSAÇÃO SEM PROCESSO. RECURSO CABÍVEL.

Não existe previsão legal para a apresentação de manifestação de inconformidade para as Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento no caso de compensações realizadas por iniciativa do contribuinte, sem processo, nos termos do art. 66 da Lei nº 8.383, de 1991. Nesses casos, o recurso cabível é o hierárquico

do art. 56 da Lei nº 9.784, de 1999, dirigido à autoridade que proferiu a decisão, que, se não a reconsiderar no prazo de cinco dias, o encaminhará à autoridade superior.

36. Desta sorte, pode-se afirmar que são definitivas as não convalidações das compensações realizadas sem processo, somente em DCTF, das estimativas de IRPJ e CSLL de 01/2002.

37. Logo, o alcance da lide é a análise dos pedidos de compensação presentes nos PERDCOMP 10771.05050.221203.1.3.03-4375 e 311117.65210.221203.1.3.02-5223, que são referentes a compensações com créditos de saldo negativo de CSLL e IRPJ, respectivamente, do ano de 2002.

38. Claro que a estimativa de IRPJ de 01/2002 compensada sem processo, em DCTF, com saldos de períodos anteriores no valor de R\$ 284.529,63 não convalidada implica diretamente na redução do saldo negativo de IRPJ do ano de 2002, não podendo esta parcela ser debatida neste momento processual por não ter direito ao contencioso, como já explicado.

39. O mesmo se fala sobre a estimativa de CSLL de 01/2002 compensada sem processo, em DCTF, com saldos de períodos anteriores no valor de R\$ 98.034,31, que também foi não convalidada e implica diretamente na redução do saldo negativo de CSLL do ano de 2002. Esta não convalidação também não faz parte desta lide por falta de previsão legal.

40. Desta sorte, pretensão do contribuinte de entrar no mérito destas parcelas não convalidadas não é cabível neste momento do contencioso. Logo, afasta-se a pretensão do contribuinte quando pretende que a diligência realizada seja adotada para rever a não convalidação da compensação da estimativa de IRPJ, assim como quando pretende trazer argumentos para rever a não convalidação da compensação de estimativa de CSLL.

#### *Não Convalidação e as Consequências*

41. O recorrente defende que a administração tributária deveria cobrar as estimativas de IRPJ e CSLL declaradas em DCTF e não convalidadas pelo Despacho Decisório, já que a DCTF se constitui confissão de dívida. Por conseguinte, esta parcela deveria ser considerada no cômputo do saldo negativo do ano de 2002.

42. Não cabe razão à recorrente.

43. O contribuinte faz um paralelismo ao mencionado na Súmula CARF nº 177, que expressa que *“Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação”*.

44. Ocorre que essa súmula tomou como ponto de partida o Parecer Normativo COSIT nº 02/2018, onde a administração tributária reconheceu o previsto na Súmula. Contudo, este mesmo Parecer ao tratar de estimativa compensada sem DCOMP ou apenas em DCTF, expressa:

Os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. **Não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) antes desta data.**

No caso de Dcomp **não declarada**, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga. **Os valores dessas estimativas devem ser glosados. Não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL. (grifo próprio)**

45. Ou seja, uma estimativa informada em DCTF, cuja liquidação não é confirmada, sujeita-se a lançamento de ofício da multa isolada, mas não em cobrança direta, como pretende o recorrente.

46. Nesta linha, há o voto vencedor da Ilma Conselheira EDELI PEREIRA BESSA no Acórdão 9101-006.088 – CSRF / 1ª Turma, de 10/05/2022, que, por didático, se reproduz parcialmente:

Irrelevante, assim, se as estimativas estão informadas ou não em DCTF. Constatado o seu não-recolhimento, não há lançamento de ofício, e nem mesmo cobrança administrativa, porque a consequência para a inobservância daquela obrigação acessória é a aplicação **isolada** de penalidade, ou seja, **sem a exigência do principal correspondente**, na forma da Lei nº 9.430/96, tanto em sua redação original, como na redação atualmente vigente, estabelecida pela Medida Provisória nº 351/2007, convertida na Lei nº 11.488/2007:

(...)

É incompatível com as normas legais e com a jurisprudência consolidada defender que a não confirmação das estimativas que compõem o saldo negativo deveria demandar lançamento ou cobrança, porque informadas em DCTF. Impróprio, assim, também cogitar que a mera informação da estimativa em DCTF permite o seu reconhecimento no saldo negativo correspondente, porque, diversamente da estimativa confessada por outros meios, como é o caso da DCOMP com caráter de confissão de dívida, a estimativa apenas informada em DCTF não é passível de cobrança, quanto menos de lançamento de ofício.

(...)

Ainda que se possa interpretar que referidos dispositivos normativos impunham o lançamento de ofício de débitos cuja compensação com direito creditório de mesma espécie não restou confirmado – interpretação não esposada por esta Conselheira, mas irrelevante para a solução do presente caso – , deve-se atentar que o **débito compensado**, no presente caso, é de **estimativa**, e a Súmula CARF nº 82 consolidou o entendimento de que estimativas não recolhidas não são passíveis de lançamento de ofício, justamente porque a legislação prevê, nesta

hipótese infracional, qualquer que seja o motivo do não recolhimento, apenas a exigência de **multa de ofício isolada**.

7(...)

Registre-se, por fim, que validar estas estimativas no saldo negativo apenas porque informadas como compensadas com crédito de mesma espécie em DCTF, por equiparação ao que se admitiu em face de compensações informadas em DCOMP, desconsidera o fato de que as estimativas apenas informadas em DCTF nunca foram passíveis de cobrança ou de lançamento, mas sim de multa de ofício **isolada**, que **por deixar de veicular exigência do principal** tinha por consequência, necessariamente, **a glosa da estimativa na formação do saldo negativo correspondente**. Ou seja, ainda que a conferência da liquidação se fizesse no prazo decadencial de lançamento da multa de ofício isolada, a não confirmação da compensação com créditos de mesma espécie vinculada ao débito de estimativa em DCTF sempre resultaria na sua glosa na composição do saldo negativo.

47. Logo, estimativas de IRPJ e CSLL declaradas em DCTF são uma exceção aos créditos tributários confessados em DCTF. Por se tratar de meras antecipações de IRPJ e CSLL, a não convalidação das compensações informadas em DCTF não permite as suas cobranças diretamente, não sendo consideradas confissão de dívida. Caberia, somente, o lançamento de ofício da multa isolada por não recolhimento das estimativas.

48. Desta sorte, não é possível também o seu aproveitamento no saldo negativo do ano corrente quando não convalidada a compensação de estimativa de IRPJ e CSLL.

#### *Possível Homologação Tácita*

49. O recorrente aduz, ainda, que a quitação das estimativas de janeiros de 2002 já teriam sido alcançadas pela homologação tácita no momento da análise efetuado pela Diligência Fiscal. Na sua visão, pela DCTF ter sido entregue em 09/02/2009 e a diligência ter sido executada em 2016, houve a ocorrência da homologação tácita. Reforça que o prazo de decadência teria sido atingido, ainda mais que se trata de créditos de saldo negativo de IRPJ e base negativa de CSLL de 2000, compensados com débitos de estimativa de janeiro de 2002.

50. Aqui se observa uma série de confusões de conceitos pelo recorrente que precisam ser pontuados para melhor entendimento.

51. Primeiro que, como já dito, não cabe apelação com base no rito do Decreto 70.235/72 das não convalidações das estimativas de IRPJ e CSLL de janeiro de 2002.

52. Então, o que se pode aqui questionar é a homologação tácita ou não das compensações efetuadas através das PERDCOMP 10771.05050.221203.1.3.03-4375 e 311117.65210.221203.1.3.02-5223, que são referentes a compensações com créditos de saldo negativo de CSLL e IRPJ, que foram transmitidas em 22/12/2003 (e-fls. 2 e 13). A ciência do Despacho Decisório foi em 17/11/2008 (e-fl. 162). Logo, não se pode falar em homologação tácita

destas, prevista no § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430/96, que seria de 05 anos contados a partir da entrega da declaração de compensação. Não ocorreu este decurso de prazo.

53. Mesmo que fosse possível aqui o debate da homologação tácita das compensações efetuadas em DCTF das estimativas de 2002, esta teria como data de corte a data da ciência do Despacho Decisório que não as convalidou, que foi em 17/11/2008 (e-fl. 162). No entanto, o recorrente tenta trazer como data de corte a data da ciência da diligência efetuada por demanda da Delegacia de Julgamento. Não faz sentido essa alegação. A diligência é uma demanda acessória do julgamento, servindo para esclarecimento e subsídio de convencimento do julgador e não como ato decisório. Tanto que o julgamento de piso não adotou a conclusão da diligência.

54. Por fim, se as estimativas de IRPJ e CSLL de 01/2002 foram compensadas com saldos negativos de períodos anteriores, e posteriormente houve declaração de compensação (DCOMP) do saldo negativo do ano de 2002, a homologação tácita de todo o período (inclusive da análise das compensações das estimativas) passa a contar a partir da entrega da DCOMP do saldo negativo do período (2002), como já decidido pela Câmara Superior deste Conselho:

Acórdão nº 9101-006.088 – CSRF / 1ª Turma

Sessão de 10 de maio de 2022

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

Ano-calendário: 2002

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, ou de sua retificadora, 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, ainda que já transcorrido o prazo decadencial para lançamento da multa de ofício isolada por falta de recolhimento das estimativas, ou mesmo de homologação tácita da apuração dos débitos informados em DCTF

55. Na mesma linha, há julgado desta Seção de Julgamento:

Acórdão nº 1401-006.545 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 22 de junho de 2023

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

Ano-calendário: 2001

COMPENSAÇÃO. SALDO CREDOR. ANÁLISE DE PERÍODOS ANTERIORES.

Embora o Fisco não possa mais exigir eventuais diferenças ou débitos relativos a anos-calendário atingidos pela decadência, a autoridade fiscal pode e deve verificar a origem, o valor e certeza do crédito pleiteado pela contribuinte.

56. Logo, não se vislumbra, neste processo, a ocorrência de homologação tácita das compensações realizadas.

#### *Erro na Liquidação do Despacho Decisório*

57. Por fim, o recorrente argumenta que houve erro na liquidação do Despacho Decisório, com modificação das informações dos débitos declarados em DCOMPs, o que implicou na extinção a menor dos débitos. Entende que não caberia a inclusão da multa de mora no valor do débito compensado em atraso, mas somente de juros. Desta sorte, foi liquidado valor a menor do principal compensado.

58. Contudo, qualquer inconformidade do contribuinte em relação à liquidação da decisão da autoridade fiscal (Despacho Decisório) ou das autoridades julgadoras somente pode ser questionada por meio de recurso hierárquico à autoridade tributária superior àquela que realizou a liquidação da decisão.

59. É o que pregoa, por exemplo, o Acórdão 1201-006.985 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA, de 15/08/2024:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2001

LIQUIDAÇÃO DE DECISÃO. COMPETÊNCIA. RECLAMAÇÃO. RECURSO HIERÁRQUICO.

Qualquer inconformidade do contribuinte em relação à liquidação da decisão da autoridade julgadora somente pode ser questionada por meio de recurso hierárquico à autoridade tributária superior àquela que realizou a liquidação da decisão.

60. Todavia, na espécie, é fácil verificar que a diferença entre o valor do crédito não reconhecido e o valor do débito remanescente exigido deve-se ao fato da inclusão de multa de mora nos débitos remanescentes. Os PERDCOMP foram entregues em 22/12/2003. Nas informações dos débitos a compensar nos PERDCOMP (e-fls. 09 a 12 e 21 a 22) se observa que todos estavam em atraso na data da entrega da declaração.

61. Mas o contribuinte errou ao preencher as declarações. A multa de mora, no caso, é aplicável, conforme previsto no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art.61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação

específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

62. Na insuficiência do pagamento para a extinção integral do débito (principal e acréscimos), aplica-se a chamada “imputação proporcional”, conforme explicitado no Parecer PGFN/CAT nº 74, de 2012:

89. Dito isto, cumpre, passo seguinte, averiguar se, à luz de tudo quanto visto até agora, as soluções aventadas nos itens 39.i, 39.ii e 39.iii, supra, são juridicamente viáveis. Relembrando: cumpre indagar se, diante de um pagamento insuficiente para saldar integralmente o débito tributário composto por mais de um elemento (principal, juros, penalidades pecuniárias): é (a) dado à autoridade administrativa escolher um ou alguns desses elementos para nele imputar o pagamento; pode (b) o contribuinte efetuar essa escolha, não cabendo à autoridade administrativa senão aceitá-la; ou deve (c) a autoridade administrativa efetuar a imputação primeiramente nos juros, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC.

90. A resposta às duas primeiras indagações parece relativamente simples.

91. Quanto à indagação do item 39.i: já vimos, com efeito, que o CTN, nada obstante conferir à autoridade administrativa o poder de efetuar a imputação, não outorga a ela nenhuma margem de discricionariedade para alterar a ordem de precedência entre os débitos nele estabelecida, não lhe cabendo, de conseguinte, fazer qualquer “escolha” do(s) débito(s) a que imputar o pagamento. Ora, se assim é quando se trata de débitos tributários distintos (p. ex., um débito de imposto de renda e outro de imposto sobre produtos industrializados; ou dois débitos de imposto territorial rural), assim também há de ser quando se trata de um débito tributário, composto por mais de um elemento (principal, juros, penalidades pecuniárias).

92. Quanto à indagação do item 39.ii: por igual, se o CTN não outorga ao contribuinte o poder de escolher, entre débitos tributários distintos, aquele a que imputar o pagamento (vide os mesmos exemplos do item anterior), não se lhe pode reconhecer qualquer direito a fazer uma escolha entre os elementos de um mesmo crédito (principal, juros, penalidades pecuniárias) para ver efetuada a imputação naquele de sua preferência. Eventual indicação por parte do contribuinte não deve – e nem sequer pode – ser aceita pela autoridade

administrativa, sob pena de ela descumprir o seu dever de efetuar a imputação. Ademais, da supressão do inciso II do artigo 192 do Anteprojeto –que ordenava a imputação, primeiro, no principal (regra que seria mais favorável ao devedor) – não se pode inferir tenha sido dado a ele (devedor) o poder de efetuar uma escolha entre tal elemento e os demais (juros, penalidades pecuniárias), mormente à luz da regra expressa ordenando à autoridade administrativa fazer a imputação.

93. Rechaçam-se, portanto, as soluções aventadas em 39.i e 39.ii, porquanto representariam subversão completa do sistema do artigo 163 do CTN, que não outorga qualquer poder de escolha às partes da relação Fisco-contribuinte em matéria de imputação de pagamento. Nessa linha, o silêncio do CTN no tocante à imputação de pagamento quando há um débito composto por mais de um elemento não aproveita nem ao Fisco nem ao devedor.

94. Passemos, então, a examinar a solução alvitrada em 39.iii, consistente em saber se deve a autoridade administrativa efetuar a imputação nos juros, por aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC. Frise-se: não se indaga se a autoridade pode – o que já foi rechaçado nos itens precedentes – mas, sim, se ela deve fazer a imputação nos juros, imaginando-se um seu dever de obediência ao referido dispositivo do NCC na esfera tributária.

95. A resposta é pela negativa.

96. O tema da aplicação subsidiária por analogia do artigo 354 do NCC em matéria tributária já foi, com efeito, objeto de discussão e deliberação no seio do Superior Tribunal de Justiça, que veio, a final, a editar a Súmula de nº 464, com o seguinte teor:

*Súmula 464 - STJ. “A regra de imputação de pagamentos estabelecida no art. 354 do Código Civil não se aplica às hipóteses de compensação tributária.”*

(...)

100. Ora, sendo inviável, como decidido, em última análise, pelo STJ, a aplicação subsidiária analógica do artigo 354 do NCC à compensação tributária, pela mesma razão não se pode entender como aplicável esse dispositivo quando se trate da imputação de pagamento de crédito tributário pura e simples, embora dessa aplicação pudesse resultar benefício ao Fisco-credor.

101. Noutras palavras e em síntese: se não se pode impor ao Fisco, quando devedor (na compensação tributária), uma imputação de pagamento que favoreça o particular-credor, não se pode impor ao particular, quando devedor, uma imputação que favoreça o Fisco-credor. A inexistência de norma expressa sobre imputação de pagamento na hipótese versada na consulta não pode – já o dissemos – resultar em pender-se quer em favor do contribuinte, quer em favor do Fisco.

102. De tudo isso se deduz que a única solução viável para o nosso problema à luz do CTN é aquela descrita no item 39.iv, consistente em que o pagamento deve ser imputado a todos os elementos de que se componha o crédito tributário, mediante rateio, pois dessa forma é que se terá um equilíbrio entre a posição do contribuinte e a posição do Fisco nesta seara.

(...)

108. De tudo, nossa conclusão é no sentido de que, diante do pagamento não-integral de crédito tributário composto por mais de um elemento (principal, juros, penalidades pecuniárias), deve a autoridade administrativa efetuar a imputação proporcional entre cada um desses elementos.

63. Chama-se a atenção para o fato de que este Parecer trata especificamente da hipótese de pagamento de um débito após o vencimento sem a inclusão da multa de mora. A conclusão é pela imputação proporcional:

131. É, com efeito, fora de dúvida que a situação em que se dá “o pagamento do débito tributário após o seu vencimento sem que o contribuinte inclua o valor da multa de mora” enquadra-se perfeitamente no conceito de “pagamento de débito tributário após o seu vencimento em valor insuficiente para saldá-lo integralmente”, que gera a necessidade de efetuar-se a imputação proporcional de pagamento.

132. Diga-se, aliás, em passant, que nesse conceito também se enquadra a situação em que o contribuinte paga o débito tributário após o seu vencimento sem incluir o valor referente aos juros de mora, o que rende ensejo, por igual, ao dever da autoridade administrativa de efetuar a imputação proporcional de pagamento. É certo que sobre a multa de mora devem incidir juros de mora – tal como previsto no § 3º do artigo 61 da Lei nº 9.430, de 1996, supra transcrito –, mas estes não se confundem com os juros de mora incidentes sobre o principal não pago no vencimento.

133. De tudo, a solução correta, segundo nos parece, será então a de: 1) apurar o valor do débito tributário na data do pagamento, fazendo, para isso, o acréscimo dos encargos da mora (multa de mora e juros de mora) sobre o valor que era devido na data do vencimento, incidentes entre essa data e a do pagamento; 2) apurar quanto de principal, quanto de juros de mora e quanto de multa de mora, foram efetivamente pagos; noutras palavras: efetuar a imputação do pagamento proporcionalmente aos elementos de que passou a ser composto, a partir do vencimento, o débito tributário (principal, multa de mora e juros de mora); 3) lançar o saldo devedor remanescente, isto é, o valor não pago, para, em seguida, iniciar-se a respectiva cobrança.

64. Desta sorte, nenhum reparo se observa na liquidação do Despacho Decisório, que realizou a imputação proporcional dos créditos reconhecidos para liquidação dos débitos em atraso confessados em PERDCOMP.

**Dispositivo**

65. Diante do exposto, nego provimento ao Recurso Voluntário.
66. É como voto.

*Assinado Digitalmente*

Luis Angelo Carneiro Baptista