

# A COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ E CSLL E A IMPOSSIBILIDADE DA GLOSA DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS.

*Donovan Mazza Lessa<sup>1</sup>*  
*Fernando D. de Moura Fonseca<sup>2</sup>*  
*Daniel Serra Lima<sup>3</sup>*

## **1. Introdução. Panorama atual da compensação do indébito tributário no âmbito federal.**

A compensação tributária (notadamente no âmbito federal) é uma ferramenta cada vez mais utilizada pelos contribuintes para a satisfação de seus créditos ativos com a Fazenda Pública, sejam eles decorrentes de reconhecimento por meio de ação judicial, seja pela simples verificação da ocorrência de um pagamento indevido ou a maior.

Nesse contexto, é de se observar que a Lei 10.637/02 (que alterou sensivelmente o art. 74 da Lei 9.430/96) concedeu inúmeras facilidades aos contribuintes no aproveitamento de seus créditos decorrentes do indébito tributário. Se no regime anterior a compensação deveria ser precedida de um pedido encaminhado à autoridade fiscal, que autorizava previamente o encontro de contas, após a Lei 10.637/02 o contribuinte passou a realizar a compensação *sponte sua*, extinguindo imediatamente o crédito tributário<sup>4</sup>.

Ao Fisco, por sua vez, cabe analisar a compensação no prazo de cinco anos contados de sua transmissão (art. 74, §§2º e 5º da Lei 9.430/96), sob pena de homologação tácita da mesma.

Caso a autoridade fiscal não reconheça a existência do direito creditório, deverá proferir despacho decisório indicando as razões da não homologação, abrindo ao contribuinte a possibilidade de apresentar recursos administrativos.

Por fim, caso se mantenha a não homologação da compensação na esfera administrativa, o débito que o contribuinte pretendeu quitar através do encontro de

---

<sup>1</sup> Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes. Advogado no Rio de Janeiro.

<sup>2</sup> Mestrando em Direito Econômico e Financeiro na Universidade de São Paulo. Advogado e Contador em Belo Horizonte.

<sup>3</sup> Advogado no Rio de Janeiro.

<sup>4</sup> Ainda que sob condição resolutória de ulterior homologação – art. 74, §2º da Lei nº 9.430/96 introduzido pela Lei nº 10.637/02.

contas deverá ser inscrito em dívida ativa e executado com os acréscimos moratórios cabíveis (multa, juros e encargos, conforme a legislação de regência).

A despeito dos benefícios decorrentes da desburocratização do procedimento de compensação, seja para a Fazenda Nacional, que se desincumbiu do ônus de analisar e valorar previamente o crédito de todos os contribuintes, seja para os contribuintes, que têm um instrumento mais ágil para repetir o indébito tributário, fato é que esse sistema gerou um enorme contencioso administrativo e judicial, com controvérsias nem sempre bem solucionadas pelo Fisco.

É o que ocorre, por exemplo, com a compensação de saldos negativos de IRPJ e CSLL formados por estimativas quitadas via compensação, que será objeto do presente estudo.

## **2. A formação do saldo negativo de IRPJ e de CSLL.**

O saldo negativo de IRPJ e CSLL se verifica quando, ao final do ano-calendário, a pessoa jurídica, contrapondo o IRPJ e a CSLL devidos e os valores antecipados ao longo do ano, identifica que pagou mais tributo do que deveria. Esse pagamento a maior configura indébito passível de compensação, nos termos da Lei 9.430/96, após o encerramento do ano-calendário<sup>5</sup>.

Como se sabe, na composição do saldo negativo de IRPJ e da CSLL são incluídas todas as parcelas pagas pelo contribuinte (ou por terceiros em seu nome, no caso de retenções) por antecipação ao longo do ano-calendário, tais como:

- (a) retenções na fonte de IR e CSLL;
- (b) pagamento de estimativas mensais com DARF;
- (c) pagamento de estimativas mensais via PER/DCOMP.

Cabe destacar que atualmente a legislação e as instruções normativas da Receita Federal não vedam o pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL via

---

<sup>5</sup>Lei 9.430/1996:

“Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.”

compensação. A Medida Provisória 449/08 chegou a tentar criar essa restrição, incluindo o inciso IX no §3º do art. 74da Lei 9.430/1996<sup>6</sup>, mas esse dispositivo foi suprimido na conversão da medida provisória na Lei 11.941/09<sup>7</sup>.

Considerando inexistirem restrições legais ao pagamento de débitos de estimativa mensal via compensação, não é incomum que um determinado contribuinte que tenha apurado saldo negativo de IRPJ ou CSLL tenha quitado uma ou mais parcelas de estimativas por meio de declaração de compensação. Nesse caso, ao compensar o saldo negativo apurado, o contribuinte estará, em última instância, se utilizando de crédito formado pela sua própria compensação.

Veja-se o seguinte exemplo numérico: a empresa “ALFA” pagou, durante o ano-calendário 2008, IRPJ por antecipação no valor de R\$ 1.700,00. Tais valores são compostos por (a) IRRF – R\$ 500,00; (b) DARF - R\$ 1.000,00; e (c) PER/DCOMPs – R\$ 200,00.

Entretanto, ao final do período de apuração, essa mesma empresa apurou IRPJ devido no montante de apenas R\$ 1.500,00. Vale destacar que o recolhimento de antecipações em valor superior ao tributo devido pode ter várias causas, como a redução da lucratividade ao longo do ano-calendário, gastos com investimentos, incentivos fiscais, etc.

De todo modo, a diferença entre as antecipações mensais de IRPJ e o valor apurado como devido na declaração de ajuste anual (R\$ 200,00) configura saldo negativo, que nada mais é do que pagamento a maior de tributo. Para facilitar a compreensão, vale conferir a composição do saldo negativo na tabela abaixo:

---

<sup>6</sup>MP 449/2008:

“Art. 29. A Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

‘Art. 74. § 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º.

(...)

IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2º.”

<sup>7</sup>Vale destacar que a IN RFB 900/2008 mantém a vedação à compensação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL durante a vigência da MP 449/2008, mas a validade e o âmbito de aplicação da restrição vêm sendo contestados pelos contribuintes.

<b>Empresa ALFA – Saldo Negativo 2008</b>	
Lucro Real	10.000,00
(a) IRPJ (15%)	1.500,00
IRRF	-500,00
Estimativas pagas com DARF	-1.000,00
Estimativas pagas via PER/DCOMP	-200,00
(b) Total de Pagamentos	- 1.700,00
Saldo de IRPJ 2008 (a - b)	- 200,00

Seguindo o exemplo, imagine-se que a empresa “ALFA” tenha se utilizado do crédito decorrente do saldo negativo de IRPJ do exercício de 2008 (R\$ 200,00) para o pagamento de outros débitos com a Receita Federal (por exemplo, COFINS de junho de 2009, no valor de R\$ 200,00), nos termos do art. 74 da Lei 9.430/96.

Ao analisar a compensação que se utiliza de saldo negativo de IRPJ ou CSLL como crédito, o Fisco praticamente refaz a apuração do tributo daquele ano, a começar pela confirmação dos pagamentos indicados pelo contribuinte (DARFs, PER/DCOMPs e IRRF).

O problema é que o Fisco Federal não tem reconhecido o pagamento de estimativas via compensação na composição do saldo negativo, seja nas hipóteses em que as compensações de estimativas ainda estejam pendentes de análise, seja quando houver despacho decisório proferido no sentido de não homologar a compensação (independentemente da interposição de recurso administrativo com efeito suspensivo contra essa decisão).

Em casos assim, o Fisco Federal simplesmente glosa as estimativas compensadas, reduzindo o saldo negativo pleiteado pelo contribuinte, e, conseqüentemente, deixando de homologar a compensação realizada em razão da insuficiência do crédito reconhecido.

Voltando ao nosso exemplo, ao analisar a compensação feita pelo contribuinte para quitação do débito de COFINS de junho de 2009 (na qual foi utilizado como crédito o saldo negativo do exercício de 2008), a autoridade fiscal provavelmente não

reconheceria o crédito, tendo em vista que em sua formação havia uma outra compensação de R\$ 200,00 para pagamento de estimativa ao longo do ano-calendário. A alegação do Fisco seria, conforme já foi dito, que a estimativa quitada por compensação não poderia ser tida como paga, salvo se a compensação já tiver sido homologada pela RFB. Do contrário, se a compensação ainda estiver pendente de apreciação, ou, ainda, tenha sido objeto de despacho decisório não homologatório, a estimativa quitada por meio de compensação deverá ser considerada inadimplida, motivo pelo qual haveria saldo negativo do exercício de 2008 apto a ser restituído ao contribuinte.

Via de consequência, a compensação declarada pelo contribuinte na qual se fez uso do crédito do saldo negativo do exercício de 2008 seria rechaçada pela Receita Federal, o que implicaria a exigência do débito objeto da compensação, qual seja, R\$ 200,00 a título de COFINS de junho de 2009.

Essa situação tem se mostrado muito comum em empresas que apuram o lucro real anual com balancetes de suspensão e redução (art. 35 da Lei 8.981/95), tendo em vista que, ao longo do ano-calendário, boa parte de suas estimativas mensais são quitadas através de compensações.

Podemos adiantar que, a nosso ver, esse entendimento da Receita Federal sobre o tema é claramente equivocado, seja em casos de compensações pendentes de análise, seja nos casos de compensações não homologadas na pendência de recurso administrativo, ou, ainda, mesmo nos casos em que a compensação foi definitivamente não homologada na esfera administrativa, pelos seguintes motivos:

- a)** A compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins (inclusive a composição do saldo negativo);
- b)** Em caso de não homologação da compensação abre-se ao contribuinte a possibilidade de interposição de recurso administrativo dotado de efeito suspensivo, de modo que o ato administrativo (despacho decisório) que não homologa a compensação deve ter todos os seus efeitos suspensos até que sobrevenha decisão final na esfera administrativa;

c) Caso a compensação seja definitivamente não homologada, a Fazenda exigirá o débito compensado pelas vias ordinárias, ajuizando a competente execução fiscal;

d) Por fim, o entendimento do Fisco acarreta dupla cobrança do mesmo débito, uma vez que de um lado terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa de IRPJ não homologada, e, de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem.

### **3. Impossibilidade de desconsideração de estimativas pagas mediante compensações pendentes de análise.**

#### 3.1. Breve análise da sistemática do lançamento por homologação.

Neste ponto, vale relembrar os regimes de lançamento previstos pelo Código Tributário Nacional:

1) Lançamento de ofício: de iniciativa exclusiva do Fisco, que, apura o montante devido e constitui o crédito tributário por meio do lançamento – art. 142 do CTN;

2) Lançamento por declaração: quando o Fisco, com base em prévias informações prestadas pelo contribuinte, efetua o lançamento e o encaminha para o contribuinte efetuar o pagamento do tributo – art. 147 do CTN (ex: ITBI, ITCD);

3) Lançamento por homologação: quando o contribuinte, tendo praticado o fato gerador de um tributo, calcula o montante devido e o recolhe diretamente, independentemente de qualquer ação do Fisco – art. 150 do CTN; neste caso, normalmente, exige-se que o contribuinte apresente uma declaração fiscal, na qual se informa o montante do tributo apurado no período e a forma de seu pagamento (ex: IRPJ/CSLL, PIS/COFINS, ICMS, ISS, etc.);

Como se nota, os regimes jurídicos do lançamento tributário previstos no CTN tendem a refletir a intensidade da atuação do Fisco na determinação da matéria

tributável, indo desde a realização de toda a atividade de apuração e liquidação do débito (caso do lançamento de ofício), até uma atuação meramente residual (lançamento por homologação), em que a autoridade fiscal apenas verifica *a posteriori* a exatidão da apuração e recolhimento realizados pelo sujeito passivo.

No regime do lançamento por homologação, caso a autoridade administrativa não concorde com a apuração declarada pelo contribuinte, deverá realizar o lançamento de ofício para cobrar eventuais diferenças não pagas. Lado outro, caso concorde com a apuração realizada, poderá homologá-la expressamente. Por fim, caso o Fisco deixe de fiscalizar o contribuinte no prazo determinado em lei, ocorrerá a homologação tácita da apuração e do pagamento realizados, impedindo qualquer tentativa de cobrança a esse título<sup>8</sup>.

Até aqui, nenhuma novidade.

O que queremos deixar claro é que os efeitos do pagamento realizado antecipadamente pelo contribuinte nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação não são condicionais. Os débitos declarados e pagos nesta sistemática não estão com a exigibilidade suspensa<sup>9</sup>, mas definitivamente extintos.

A leitura conjunta dos arts. 150, §1º, do CTN e o art. 156, VII não deixa dúvidas quanto a este ponto. É ver:

Art. 150. (...)

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo **extingue o crédito**, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

VII - **o pagamento antecipado** e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

Em suma, não há que se confundir as duas situações: a extinção do crédito tributário ocorre desde o momento em que o contribuinte realiza a apuração do tributo devido e antecipa o pagamento; a possibilidade de o Fisco exigir eventuais diferenças

---

<sup>8</sup> A existência de homologação da atividade de apuração exercida pelo contribuinte é matéria controversa na doutrina e na jurisprudência.

<sup>9</sup> Como se sabe as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário estão elencadas taxativamente no art. 151 do CTN, sendo certo que o dispositivo legal não contempla a hipótese de pagamento antecipado.

não transforma o pagamento realizado pelo contribuinte em condicional, apenas admite que a suficiência do mesmo seja analisada pela autoridade administrativa *a posteriori*.

Por esta razão, entendemos acertadas as lições de ALBERTO XAVIER<sup>10</sup> quando afirma que o pagamento é sempre definitivo:

“(…) é manifestamente artificioso construir o pagamento dos tributos sem necessário lançamento prévio ao pagamento como um ‘pagamento condicional’. O pagamento, em tais casos, é desde logo válido e eficaz, extinguindo a obrigação tributária, sem necessidade de qualquer requisito complementar, como aliás resulta claramente do artigo 156, VII, do Código Tributário Nacional, ao admitir o ‘pagamento antecipado’ como modalidade de extinção do crédito. O pagamento efetuado pelo contribuinte não é condicional: o que pode ocorrer é que, num controle ‘a posteriori’, ele seja reconhecido como correto (caso em que há homologação expressa com efeito de quitação), insuficiente (caso em que há lugar a um lançamento de ofício), ou excessivo (caso em que há lugar a uma restituição).

Parafraseando MISABEL DERZI<sup>11</sup>, a função do lançamento de ofício nestas hipóteses é, verificando a insuficiência do pagamento realizado pelo contribuinte, afastar a alegação de pagamento e dotar o crédito tributário inadimplido de exigibilidade, permitindo sua cobrança.

### 3.2. A compensação como forma de extinção do crédito tributário.

O art. 156, II, do CTN<sup>12</sup> elegeu a compensação (ao lado do pagamento, da prescrição, da decadência, etc.) como modalidade de extinção do crédito tributário. Dessa forma, tendo o contribuinte quitado determinado débito por compensação, o mesmo deve ser considerado extinto para todos os fins.

Aqui, cabe fazer uma distinção sobre os regimes de compensação de débitos administrados pela Receita Federal, em razão das alterações da legislação de regência da matéria.

---

<sup>10</sup>XAVIER, Alberto. *Do lançamento no Direito Tributário Brasileiro*. Forense: Rio de Janeiro, 2005, p. 89

<sup>11</sup>Segundo a Autora: “Portanto, o lançamento é ato administrativo cujo efeito jurídico é dotar o direito de crédito, que lhe preexiste, de exigibilidade, ou confirmá-lo extinguindo-o na hipótese de homologação tácita ou expressa do pagamento.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *In* NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p. 363).

<sup>12</sup>CTN:

Art. 156. *Extinguem o crédito tributário:*

(...)

II - a compensação;

Em um primeiro momento, as compensações entre débitos e créditos da mesma espécie tributária eram realizadas diretamente em DCTF pelo contribuinte, conforme art. 66 da Lei 8.383/91<sup>13</sup>. Ou seja, ao declarar um débito como devido o contribuinte indicava como forma de pagamento uma compensação (de saldo negativo, por exemplo), cabendo à Fazenda Nacional fiscalizá-lo para verificar a existência e suficiência do crédito, e, quando for o caso, desconstituir a compensação via lançamento de ofício.

Nesse regime (ainda aplicável às contribuições previdenciárias) a compensação em tudo se assemelha ao pagamento antecipado de que trata o art. 150 do CTN.

Posteriormente, passou-se a admitir a compensação entre débitos e créditos de espécies tributárias distintas. Nesse caso, para realizar a compensação era necessário protocolar um pedido de restituição e requerer à Receita Federal autorização para compensar o indébito com tributos por ela administrados (regime dos pedidos de compensação previsto na Lei 9.430/96 até a edição da Lei 10.637/02<sup>14</sup>).

Assim, a extinção do crédito tributário decorria da compensação com créditos que já tinham sido analisados e validados pelo Fisco.

O atual regime de compensação do indébito tributário no âmbito federal (instituído pela Lei 10.637/2002) mescla os dois regimes anteriores: a compensação é formalizada mediante declaração própria, mas é realizada unilateralmente pelo contribuinte, cabendo ao Fisco analisá-la no prazo legal.

É o que determina o atual regime de compensação da Lei 9.430/96:

“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.

---

<sup>13</sup>Lei 8.383/91:

“Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.

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

§ 2º É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.”

<sup>14</sup>Veja-se a redação originária do art. 74 da Lei 9.430/1996:

“Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, 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.”

§ 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.”

Assim, há uma grande diferença prática entre os regimes do pedido de compensação (redação original da Lei 9.430/96) e o da declaração de compensação (regime atual). Se num primeiro momento a discussão sobre a validade do crédito era um requisito para a compensação, no regime atual o contribuinte apura e utiliza o crédito unilateralmente, cabendo ao Fisco a ulterior homologação.

Entretanto, em ambos os casos a compensação é forma de extinção do crédito tributário, como, aliás, não poderia deixar de ser, em face do art. 156 do CTN.

Verifica-se também enorme semelhança entre a sistemática do pagamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e o regime atual da compensação da Lei 9.430/96: em ambos os casos cabe ao contribuinte realizar a apuração (do débito e do crédito), ao passo que o Fisco deve validá-la posteriormente.

E, como no pagamento antecipado dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a compensação validamente realizada (ou seja, cumprindo as formalidades legais) extingue o crédito tributário para todos os fins, a despeito de o Fisco poder desconsiderá-la no futuro.

JAMES MARINS<sup>15</sup> observou a compensação sob esse prisma:

“(…) no atual sistema, o regime jurídico aplicado é o do lançamento homologatório, que é condição resolutória da extinção do crédito tributário compensado, assim como lançamento homologatório o é nos casos de pagamento antecipado, chamado pelo Código tributário Nacional como autolancamento, também é condição resolutória da extinção mediante pagamento. **Isso significa que a compensação tributária, ainda que por mera autodeclaração formalizada através de Declaração de Compensação, passa a ser uma forma de extinção do crédito tributário, sob ulterior condição resolutória**

---

<sup>15</sup>MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro: administrativo e judicial*, 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 301.

**homologatória.**”

Na mesma toada, PAULO CÉSAR CONRADO<sup>16</sup>:

“(…) a compensação é fenômeno manifestamente híbrido, pois que supõe a inevitável preexistência de duas relações-base, em cujo bojo a posição dos sujeitos encontrar-se-ão invertidas, uma tendente a fulminar a outra. Pois é exatamente isso que faz da compensação tributária uma modalidade extintiva das obrigações tributárias completamente diferente das demais anunciadas pelo art. 156 do Código Tributário Nacional: nela, compensação, o direito subjetivo do Fisco (crédito tributário) e o dever jurídico do contribuinte (crédito tributário) desaparecem (desaparecendo, via de consequência, a própria obrigação tributária) porque anulados pela existência de um débito do Fisco e de um correspondente crédito do contribuinte.”

Dessa forma, conclui-se que não é lícito à autoridade fiscal reduzir o crédito fiscal que tem como origem saldo negativo de IRPJ ou CSLL ao singelo argumento de que o mesmo é formado por outras compensações ainda pendentes de análise.

Ora, se a estimativa mensal de IRPJ (ou CSLL) foi compensada nos termos da lei, a mesma deve ser considerada paga para fins de composição do saldo negativo apurado pela pessoa jurídica ao final do ano-calendário, uma vez que a compensação equivale ao pagamento e extingue o crédito tributário até ser afastada pelo Fisco mediante ato administrativo próprio (qual seja, despacho decisório de não homologação).

**4. Da impossibilidade de glosar estimativa paga mediante compensação não homologada.**

A par do que foi dito no tópico anterior, caso tenha sido proferido despacho decisório não homologando a compensação utilizada para quitar a estimativa mensal, caberia a glosa dessa parcela? A nosso ver a resposta é negativa, mas por fundamentos diversos.

---

<sup>16</sup>CONRADO, Paulo César. Compensação Tributária e Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário: confronto e compatibilização dos arts. 170-A e 151 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, São Paulo, n. 94, jul/2003, p. 106

#### 4.1. Da possibilidade de interpor recurso administrativo com efeito suspensivo.

Uma vez proferido despacho decisório não homologando a compensação declarada pelo contribuinte, abre-se a possibilidade de o mesmo recorrer dessa decisão, iniciando o contencioso administrativo nos moldes do que ocorre em caso de lançamento de ofício.

Com efeito, o art. 74 da Lei 9.430/96 prevê ao contribuinte a faculdade de interpor, no prazo de 30 dias, recurso administrativo (denominado manifestação de inconformidade) contra o despacho decisório que deixou de homologar a compensação.

Por sua vez, caso o despacho decisório seja mantido pela Delegacia Regional de Julgamento (DRJ - órgão julgador de primeira instância), abre-se a possibilidade de interpor recurso voluntário ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), e, se for o caso, à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF).

E, conforme os §§ 7º a 10º do art. 74 da Lei 9.430/96<sup>17</sup>, os recursos aviados contra o despacho decisório que não homologa a compensação têm efeito suspensivo quanto à cobrança do débito compensado, nos termos do art. 151, III, do CTN.

Ou seja, enquanto houver recurso administrativo pendente de decisão final, o débito de estimativa mensal de IRPJ ou CSLL compensado tem sua exigibilidade suspensa, de modo que não pode ser realizado qualquer ato tendente à sua cobrança pelo Fisco, o que também impede a cobrança indireta desse débito mediante redução do saldo negativo apurado ao final do período de apuração.

---

<sup>17</sup>Lei 9.430/1996:

Art. 74 (...)

§ 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.

§ 8º Não efetuado o pagamento no prazo previsto no § 7º, o débito será encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União, ressalvado o disposto no § 9º.

§ 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. [\(Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003\)](#)

Com efeito, havendo possibilidade de revisão da decisão que não homologou a compensação de estimativa em âmbito administrativo, não há como se desconsiderar essa estimativa utilizada na composição do saldo negativo.

#### 4.2. Da impossibilidade de se desconsiderar estimativas mensais definitivamente não homologadas na esfera administrativa. Hipótese de dupla cobrança.

Por fim, mesmo que haja decisão administrativa definitiva não homologando a compensação de um débito de estimativa, ainda sim essa parcela deverá ser considerada para fins de composição do saldo negativo.

É que, em caso de não homologação da compensação, o respectivo crédito tributário será regularmente exigido do contribuinte através de execução fiscal, que, quando paga (voluntária ou forçadamente), irá recompor o saldo negativo.

Lado outro, caso o Poder Judiciário considere afaste a cobrança do débito executado por entender como legítima a compensação realizada pelo contribuinte, tal decisão confirmará o saldo negativo retratado na DIPJ. Ou seja, nesta hipótese, o Poder Judiciário reconhece a validade do pagamento por meio da compensação efetuada pelo contribuinte, motivo pelo qual este também deverá recompor o saldo negativo.

Em qualquer hipótese, portanto, o débito de estimativa objeto de compensação não homologada deverá ser considerado na formação do saldo negativo, como bem observado por JOSÉ HENRIQUE LONGO<sup>18</sup>:

“(…) atinge-se o momento de responder a questão posta: há algum impedimento na utilização do saldo negativo de IRPJ apurado em ano-calendário em cuja extinção das estimativas tenha sido promovida compensação não homologada?”

**Há apenas uma resposta: não existe impedimento.**

Com efeito, a eventual não-homologação de compensação em razão da imprestabilidade do crédito já gera, por si só, uma cobrança do débito confessado pelo contribuinte, acrescido de multa de mora e juros Selic.

(…)

Assim, nessa linha de raciocínio, também não pode ser indeferida a homologação da compensação ou restituição solicitada com o crédito do saldo negativo, ainda que seja decorrente de extinção da estimativa

---

<sup>18</sup> LONGO, José Henrique. “Saldo Negativo de IRPJ Decorrente de Estimativa Quitada por Compensação não Homologada” in *Compensação Tributária*, DIAS, Karem Jureidini e PEIXOTO, Marcelo Magalhães, coord. São Paulo: 2008, MP Editora, p. 236/237.

por compensação não homologada posteriormente. **Caso contrário, o contribuinte seria devedor em duplicidade de um único débito, tendo em vista que esse sistema de compensação nada mais é do que uma conta-corrente, e um eventual crédito indevido somente pode ser cobrado uma vez** (de acordo com a legislação atual, apenas o débito confessado no pedido de compensação)”.

A conclusão apresentada acima é irretocável, sendo que o entendimento da Receita Federal – de glosar o saldo negativo quando este for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada - implica dupla cobrança do mesmo crédito tributário, uma vez que:

- de um lado, o Fisco estaria desconsiderando o pagamento da estimativa mensal e reduzindo o saldo negativo pleiteado no PER/DCOMP, o que acarretaria a não homologação (ao menos parcial) das compensações que aproveitassem tal crédito;
- por outro lado, o Fisco também irá exigir do contribuinte a estimativa mensal quitada através da compensação não homologada pela via da execução fiscal.

Em outras palavras o contribuinte terminaria pagando duas vezes o mesmo débito: *(i)* mediante a redução do saldo negativo e *(ii)* pela via da execução fiscal (cobrança do débito de estimativa objeto da compensação não homologada).

Justamente por compreender a dinâmica da cobrança das compensações não homologadas, há precedentes de Delegacias Regionais de Julgamento no sentido de que não se pode reduzir o saldo negativo do contribuinte em razão de haver compensações de estimativas não homologadas. Confira-se duas decisões:

*“Saldo Negativo. Estimativas. Compensação Sem Processo. Até 30/09/2002, apenas as compensações das estimativas, efetuadas sem processo, nos termos da legislação à época vigente, passíveis de validação, podem integrar o saldo negativo. Saldo Negativo. Estimativas. Compensação em DCOMP. **A partir da edição da Medida Provisória nº 135 de 30/10/2003 - DOU de 31/10/2003, a estimativa mensal compensada em DCOMP deve integrar o saldo negativo, porque será cobrada, ainda que a compensação seja não-homologada.** (...)”* (DRJ/São Paulo, 2ª Turma, ACÓRDÃO Nº 05-25533 de 29 de Abril de 2009) (grifamos)

*“COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. CSLL O reconhecimento de direito creditório relativo a saldo negativo de CSLL, condiciona-se à demonstração da existência e disponibilidade do direito, o que inclui*

*certeza e a liquidez das demais compensações e recolhimento efetuados, visando a extinção das estimativas ou aproveitadas no encerramento do período.*

*ANTECIPAÇÕES DA CSLL. COMPENSAÇÕES. Apresentada/transmitida Declaração de Compensação (PER/DCOMP), em que consta débito de estimativa mensal da CSLL, considerada extinta sob condição resolutória, o valor dessa estimativa compensada deve compor o resultado final do período de apuração, como dedução do valor da imposto devido, considerando-se que as DCOMP constituem confissão de dívida, passível de cobrança imediata, em caso de não-homologação da compensação pleiteada.*

(...)” (SRF, DRJ/Campinas, 4ª Turma, ACÓRDÃO Nº 05-31429 de 18 de Novembro de 2010)

Portanto, as estimativas cujo adimplemento se deu por compensação devem ser consideradas como pagas em qualquer hipótese, até porque, caso ao final não sejam homologadas (ou mesmo se forem consideradas não declaradas), nenhum prejuízo advirá ao Fisco, que poderá exigir o débito decorrente da não homologação através de execução fiscal.

O que não se pode admitir, a toda evidência, é a dupla cobrança da estimativa mensal objeto de compensação não homologada, por meio da redução do saldo negativo do exercício, e por meio de posterior execução.

## **5. Conclusão.**

Como visto, a legislação não veda a compensação de estimativas mensais de IRPJ e CSLL. Entretanto, quando as estimativas são quitadas por meio de compensação não homologada (ou pendente de apreciação), é comum que o Fisco as desconsidere na apuração do saldo negativo, sob a alegação de que não há certeza quanto ao pagamento.

Entretanto, como visto, a compensação deverá ser considerada válida para todos os fins, até que sobrevenha um ato administrativo (despacho decisório) que não a homologue (art. 74, § 2º da Lei 9.430/96). Outrossim, mesmo em face de tal ato, a compensação deverá permanecer válida até que se julgue em definitivo na esfera administrativa os recursos previstos na legislação, eis que dotados de efeito suspensivo (art. 74, §§ 7º a 10 da Lei 9.430/96).

Por fim, mesmo que a compensação seja definitivamente não homologada na esfera administrativa (com o esgotamento da via recursal), ainda assim o débito de

estimativa objeto do encontro de contas deverá ser considerado na composição do saldo negativo.

Neste caso, entretanto, o motivo não será o efeito imediato gerado pela compensação (extinção sob condição resolutória – art. 74, § 2º da Lei 9.430/96), nem o efeito suspensivo dos recursos (art. 74, §§ 7º a 10 da Lei 9.430/96), mas sim o fato de que o débito compensado será necessariamente exigido pela Fazenda Nacional por meio de execução fiscal, que é aparelhada de meios eficazes para forçar a quitação do débito.

Ou seja, o débito de estimativa objeto da compensação será cobrado através da via própria, motivo pelo qual não pode ser indiretamente exigido pela via da glosa do saldo negativo, sob pena de duplicidade.

A conclusão, portanto, é que, não sendo vedada a compensação de estimativas mensais, o Fisco não poderá realizar a cobrança indireta desses valores pela redução do crédito (saldo negativo) por elas formado, devendo utilizar os meios previstos em lei para a cobrança desses débitos, quando a compensação não for homologada.