



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.722939/2011-85
ACÓRDÃO	9101-007.253 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	COMPANHIA SIDERÚRGICA PAULISTA - COSIPA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2003

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DECADÊNCIA. SALDO NEGATIVO. REVISÃO DE ANTECIPAÇÕES. GLOSA DE RETENÇÕES NA FONTE CORRESPONDENTES A RECEITAS NÃO COMPUTADAS NO LUCRO REAL. MATÉRIA SUMULADA. Não cabe recurso especial de decisão que adote entendimento de súmula de jurisprudência do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data de interposição do recurso. No caso, o acórdão recorrido expressa entendimento compatível com a Súmula CARF nº 204 (*Enquanto não transcorrido o prazo de homologação tácita da Declaração de Compensação (DCOMP), pode o Fisco confirmar os requisitos legais de dedução de retenções na fonte e estimativas mensais na apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL*).

ESTIMATIVA COMPENSADA. NÃO-HOMOLOGAÇÃO. COBRANÇA DO DÉBITO. ACRÉSCIMO DE MULTA DE MORA. 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 (Súmula CARF nº 177). Isto porque, se a não-homologação é promovida depois de 31 de dezembro do ano-calendário, o valor confessado a título de estimativa é passível de cobrança como tributo devido e, assim, se sujeita aos acréscimos moratórios estipulados no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à matéria “ausência de fundamento legal

DOCUMENTO VALIDADO

para a cobrança de multa moratória sobre a estimativa de IRPJ recolhida ou compensada extemporaneamente”, e, no mérito, por negar provimento ao recurso

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por COMPANHIA SIDERÚRGICA PAULISTA - COSIPA ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1301-006.483, na sessão de 17 de agosto de 2023, que negou provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

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

Ano-calendário: 2002

GLOSA DE DEDUÇÃO DE IRRF - DECADÊNCIA.

O procedimento de verificação do saldo negativo de IRPJ utilizado em compensação não está limitado pelo prazo decadencial de que trata o § 4º do art. 150 do CTN.

MULTA DE MORA.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

O litígio decorreu de homologação parcial de compensação declarada com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002, em razão da glosa de retenções na fonte correspondentes a receitas de juros sobre o capital próprio não computadas no lucro real. A autoridade julgadora declarou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 985/993). O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 1089/1098).

Cientificada em 11/09/2023 (e-fl. 1101), a Contribuinte interpôs recurso especial em 26/09/2023 (e-fl. 1103/1131) no qual arguiu divergências admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1215/1222, do qual se extrai:

Pode-se deduzir do recurso especial da Recorrente que aponta as seguintes divergências:

(i) “Prejudicial de decadência. Impossibilidade de se glosar o saldo negativo do ano calendário de 2002: art. 150, §§ 1º e 4º, bem como o art. 173, inciso I, todos do CTN”; e

(ii) “Ausência de fundamento legal para a cobrança de multa moratória sobre a estimativa de IRPJ recolhida ou compensada extemporaneamente”

Passa-se a enfrentar cada uma das matérias.

(i) “Prejudicial de decadência. Impossibilidade de se glosar o saldo negativo do ano calendário de 2002: art. 150, §§ 1º e 4º, bem como o art. 173, inciso I, todos do CTN”

Para esta primeira matéria, a Recorrente apresentou dois paradigmas: o acórdão nº 9101-005.937 (1ª Seção da CSRF) e o acórdão nº1803-00.673 (1ª Turma Especial), acessíveis mediante consulta ao sítio do CARF, não reformados, e que receberam as seguintes ementas:

1º paradigma – Ac. nº 9101-004.937:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2000

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. NATUREZA DA ATIVIDADE. FORMA DE CONSTITUIÇÃO DAS DIFERENÇAS APURADAS NO QUANTUM DEVIDO

Na modalidade de lançamento por homologação a atividade do contribuinte de confessar o débito em declaração e efetuar o pagamento constitui o crédito tributário, dispensando o Fisco de qualquer providência para a sua constituição. Para modificar os valores originalmente declarados o contribuinte necessita apresentar nova declaração retificadora dos débitos. Na revisão pelo Fisco dos valores apurados e confessados pelo contribuinte eventuais diferenças devidas e não confessadas devem ser objeto da constituição do respectivo crédito tributário pelo lançamento.

Esta é a forma legal de revisão do pagamento e declaração do tributo realizados pelo contribuinte, sujeitos à homologação da autoridade administrativa, sem o que as apurações do sujeito passivo permanecem válidas e o Fisco não pode exigir as diferenças apuradas, pois sequer pode inscrevê-la em dívida ativa. A obrigatoriedade de realização do lançamento para constituição do crédito tributário apurado, quando este não foi regularmente apurado e confessado pelo sujeito passivo, está prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, que determina a lavratura de auto de infração ou notificação de lançamento, inclusive para os casos “em que, constatada infração à legislação tributária, dela não resulte exigência de crédito tributário”.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

PROCESSOS DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REVISÃO PELO FISCO DA APURAÇÃO E DO QUANTUM DEVIDO, CONFESSADO PELO CONTRIBUINTE MEDIANTE DECLARAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. APLICAÇÃO. ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF

Considerando que a revisão pelo Fisco da apuração e do quantum devido, enseja a necessidade de realização de lançamento de ofício das diferenças apuradas, na forma prevista na lei que rege o processo administrativo fiscal, não há fundamento para afastar a aplicação dos prazos decadenciais previstos no art. 150 ou 173, inc. I do CTN às revisões desta natureza feita pela autoridade administrativa no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação. Ultrapassado o prazo decadencial, o lançamento resta homologado e torna-se imutável a apuração do quantum de tributo devido confessado pelo contribuinte.

2º paradigma – Ac. nº 1803-00.673:

(...)

DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DE VALORES.

Não se insere no conceito de simples verificação da liquidez e certeza do direito creditório, a glosa de imposto de renda retido na fonte regularmente comprovado, sob pretexto de não escrituração integral das receitas, o que equivale ao lançamento de ofício por vias transversas, vedado ante a ocorrência da decadência relativa ao fato gerador correspondente

Em apertada síntese, a Recorrente após traçar um breve resumo processual, defende a existência de divergência alegando para o primeiro paradigma (acórdão nº 9101-005.937), que a discussão teria como contexto a natureza da atividade revisional empreendida pela autoridade administrativa no exercício de examinar a liquidez e certeza dos créditos tributários pleiteados No referido caso, tratar-se-ia

de declarações de compensação não homologadas, decorrentes de crédito relativo ao saldo negativo de 2002, em que foi efetuada a revisão da base de cálculo, chegando-se à conclusão de que inexistiria o alegado saldo negativo pleiteado, mas sim saldo de imposto a pagar.

Nesse sentido, continua relatando, que a decisão paradigmática de forma oposta ao acórdão recorrido reformou tal entendimento, entendendo que:

“resta, inarredavelmente, fulminada pela decadência a pretensão fiscal de reexaminar a base de cálculo apurada pelo contribuinte no ano calendário 2002, pois encontra óbice no disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que por ocasião da revisão já havia se ecoado o prazo decadencial de cinco anos a contar do respectivo fato gerador”.

Para o segundo paradigma, aduz que foi examinada a liquidez e certeza do direito creditório relativo ao saldo negativo do ano calendário 1998, glosando-se parcela do imposto de renda retido na fonte comprovada, ante o fundamento de que parte da receita não teria sido oferecida à tributação.

Passa-se à análise da divergência arguida por meio dos dois paradigmas.

Examinando-se o teor do acórdão recorrido e dos acórdãos paradigmas é possível constatar que a recorrente, para esta primeira matéria, logrou êxito em demonstrar a divergência suscitada, mas apenas por meio do segundo paradigma.

Os fundamentos relevantes da decisão do acórdão recorrido para esta primeira matéria pode ser extraída das seguintes passagens:

(...)

O presente processo não trata de determinação e exigência de crédito tributário, mas de "não-homologação" de compensação. A "não-homologação" contestada não depende da constituição e exigência de nenhum crédito tributário. A alteração do saldo negativo apurado em DIPJ em decorrência de glosa de dedução de IRRF não se confunde com constituição e exigência de crédito tributário.

O procedimento fiscal que antecede o despacho de não homologação da compensação compreende verificar se o direito creditório existe e se é suficiente para quitar os débitos que se pretende compensar. A verificação da existência do crédito consiste em confrontar o valor do débito com os valores efetivamente pagos.

(...)

Por sua vez, constatar quanto de IRPJ foi efetivamente pago antecipadamente durante o ano-calendário de 2002 não constitui lançamento nem exigência de crédito tributário. **Conferir a dedução de IRRF feita na ficha 12 A da DIPJ é verificar o quanto já foi antecipadamente pago. É o mesmo que verificar se determinado DARF representa recolhimento de estimativa mensal do ano-calendário em**

análise. Do confronto dos valores confirmadamente pagos com o valor do débito, pode-se concluir se o direito creditório existe e, sendo o caso, qual o seu valor. Isso não caracteriza constituição nem exigência de nenhum crédito tributário.

No presente processo, ao se proceder à conferência da origem do crédito utilizado na compensação, verificou-se que, na ficha 12 A da DIPJ (fl. 36), o contribuinte **deduziu, do imposto sobre o lucro real anual, IRRF incidente sobre receitas de juros sobre capital próprio não oferecidas à tributação na ficha 06 A da DIPJ** (fl. 30). Ocorre que a retenção sobre as receitas não incluídas pelo contribuinte no lucro real declarado não constitui pagamento antecipado do IRPJ com base nele apurado. A dedução do IRRF está condicionada a que as receitas sobre as quais incidem as retenções sejam computadas na determinação do lucro real, (...)

(...)

Análise do primeiro paradigma (Ac. nº 9101-004.937)

Por sua vez, o entendimento abraçado no primeiro paradigma, no sentido de que a Fiscalização não tem o direito de alterar a apuração do saldo negativo de IRPJ utilizado em DCOMP, relativamente a períodos anteriores ao estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, limitou-se a analisar situação em que a retroação não se restringiu às grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido - como e o caso das retenções do IRRF - como foi o caso do acórdão recorrido. Foi além envolvendo revisão da própria base de cálculo do tributo.

Confira-se trecho do voto condutor do referido paradigma:

Em processo de análise das ditas compensações a autoridade administrativa que examinou o pedido efetuou a revisão da base de cálculo apurada pela contribuinte e concluiu que inexistia o alegado saldo negativo pleiteado. Ao contrário, existiria saldo de imposto a pagar o que impediria a compensação do saldo pleiteado.

A declaração de voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa ao relatar os fatos examinados nesse primeiro paradigma (para efeito de admissibilidade) deixou isso mais claro:

O paradigma nº 1803-00.673, por sua vez, foi admitido para caracterização do dissídio jurisprudencial acerca da necessidade de lavratura de auto de infração para alteração da base de cálculo do IRPJ, mas **tratava-se, no caso, de glosa de imposto de renda retido na fonte regularmente comprovado, sob o pretexto de não escrituração integral das receitas, contexto fático distinto do presente nestes autos**, no qual não houve glosa de retenções, para além de referida decisão contrariar a Súmula CARF nº 80, que valida este procedimento ao enunciar que na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na

fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto. (Destacou-se)

Por outras palavras, em um argumento a *contraio sensu* a interpretação que se pode extrair do primeiro paradigma é de que o Fisco não pode alterar a apuração do saldo negativo de IRPJ utilizado em DCOMP relativamente a períodos anteriores ao estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN, a não ser que tal alteração se restrinja às grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, dentre as quais o "IRRF".

Ora, como no caso dos presentes autos a alteração promovida pelo Fisco no valor do saldo negativo de IRPJ relativo ao 4º trimestre de 2004 se restringiu ao valor do IRRF, não se pode deduzir a existência de qualquer divergência interpretativa entre o acórdão recorrido e o primeiro paradigma, uma vez que para este caso específico ambos os acórdãos admitem que a alteração possa ser realizada pelo Fisco mesmo em relação a períodos anteriores ao estabelecido no art. 150, § 4º, do CTN.

Pelo exposto, afasto este primeiro paradigma, por falta de similitude fática.

Análise do segundo paradigma (Ac. nº 1803-00.673)

Diferente do outro paradigma, este possui situação fática quase idêntica à encontrada no acórdão recorrido.

Neste caso, a alteração/revisão promovida pelo Fisco, tanto quanto se deu no acórdão recorrido, também se restringiu apenas às grandezas que atuam diretamente sobre o imposto devido, precisamente glosando retenção do "IRRF" sob o fundamento de que tal retenção não teria sido acompanhada do oferecimento à tributação das receitas correspondentes que lhe deram origem. Porém, as providencias foram diametralmente opostas.

Aquela mesma declaração de voto, reproduzida ao norte, da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa ao relatar os fatos examinados no primeiro paradigma deixou bem claro que o segundo paradigma também tem a mesma situação fática acima retratada:

O paradigma nº 1803-00.673, por sua vez, foi admitido para caracterização do dissídio jurisprudencial acerca da necessidade de lavratura de auto de infração para alteração da base de cálculo do IRPJ, mas **tratava-se, no caso, de glosa de imposto de renda retido na fonte regularmente comprovado, sob o pretexto de não escrituração integral das receitas, contexto fático distinto do presente nestes autos**, no qual não houve glosa de retenções, para além de referida decisão contrariar a Súmula CARF nº 80, que valida este procedimento ao enunciar que na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto. (Destacou-se).

Patente a configuração do dissídio jurisprudencial, proponho que esta primeira arguição de divergência **seja admitida**, mas tão somente por meio deste segundo paradigma (Ac. nº 1803-00.673).

(ii) “Ausência de fundamento legal para a cobrança de multa moratória sobre a estimativa de IRPJ recolhida ou compensada extemporaneamente”

Para esta segunda matéria, a Recorrente apresentou o paradigma nº 1402-002.384 (1ª Seção/4ª Câmara/2ª TO), acessível mediante consulta ao sítio do CARF, não reformado, e que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2001

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. ACRÉSCIMOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INEXIGIBILIDADE DE MULTA E JUROS.

Os valores mensalmente apurados por estimativa a título de antecipação IRPJ e de CSLL, e não pagos, ou recolhidos a menor, não podem ser inscritos em Dívida Ativa da União e, conseqüentemente, cobrados de per si. Inteligência dos Pareceres PGFN/CAT nº 193/2013 e nº 88/2014. Após o encerramento do período de apuração, não há como se cobrar estimativas não pagas, ou recolhidas a menor, sendo devido somente o imposto apurado no ajuste anual.

Desse modo, não é cabível a cobrança de multa moratória e juros de mora sobre as estimativas não recolhidas ou recolhidas a menor, cabendo tão somente a cominação da multa isolada de que trata o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Em ambos os acórdãos confrontados, discute-se a incidência de multa moratória sobre débitos compensados por meio de Per/Dcomp, ou seja, os respectivos Contribuintes questionam a exigência dos acréscimos legais (multa e juros de mora) por meio da imputação proporcional dos respectivos débitos ao direito creditório.

Destaca-se trecho relevante do acórdão recorrido que bem representa a situação fática em debate:

O débito para com a União que foi compensado é IRPJ mensal devido por estimativa referente a janeiro de 2004 (fl. 8). De acordo com o art. 6º da Lei n.º 9.430, de 1996, o IRPJ mensal devido por estimativa deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente. Sendo o IRPJ compensado referente a janeiro de 2004, o prazo para o seu pagamento se encerrou em 28/02/2003. O próprio contribuinte, no PER/DCOMP, reconhece que a data de vencimento do débito compensado é 28/02/2003 (fl. 8). A compensação considera-se efetuada na data da apresentação do PER/DCOMP. No caso, o

PER/DCOMP foi apresentado em 09/11/2006. Assim sendo, a extinção por compensação do débito para com a União referente ao IRPJ mensal de janeiro de 2003 se deu depois do vencimento do prazo para pagamento fixado na legislação específica. Confirma-se, assim, a hipótese prevista em lei para a incidência da multa de mora.

Destaca-se, agora, trecho do voto vencido do paradigma que bem representa a situação fática em debate e assemelhada a encontrada nos presentes autos:

Voto Vencido [aspecto apenas fático]

(...)

Segundo a recorrente, a homologação da compensação deveria se dar apenas em relação ao principal (valor originário) dos débitos objeto da DCOMP, não incluindo neste montante os acréscimos legais sobre eles incidentes.

Fundamenta sua arguição na impossibilidade da cobrança de multa de mora sobre débitos de estimativa de IRPJ. Invoca o art. 74, § 1º, da Lei nº 9.430/96, para justificar o equívoco no procedimento de compensação que acabou por exigir, sem base legal, multa de mora sobre "débitos de estimativa de IRPJ", em afronta, segundo ela, aos princípios mais comecinhos de direito.

Já o acórdão de recurso voluntário nº 1402-000.933, reconheceu a higidez do procedimento realizado pela autoridade administrativa executora da decisão emanada pela DRJ/Salvador, que adotou a sistemática da imputação proporcional à compensação dos débitos declarados no PER/DCOMP, conforme o rito estabelecido na Instrução Normativa nº 900/2008 (§ 1º do art. 36 e parágrafo único do art. 53), com fulcro no art. 163 do CTN.

(...)

O voto condutor do paradigma confirma o dissídio proposto em situação fática bem assemelhada a enfrentada pelo acórdão recorrido.

Se por um lado, o acórdão recorrido entendeu que na compensação efetuada pelo sujeito passivo, tanto os créditos serão valorados quanto os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais (multa de mora e juros de mora), por imputação proporcional, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.

Por outro lado, em sentido diametralmente oposto, o voto condutor do paradigma partindo de premissa deduzida dos Pareceres PGFN/CAT nº 193/2013 e nº 88/2014, bem assim da Súmula CARF nº 82 – impossibilidade de cobrança, lançamento ou inscrição em dívida ativa de estimativas não pagas após o encerramento do exercício – **conclui que, por maior motivo, o acessório (acréscimos legais) também não pode também ser exigido.**

Confira-se trecho relevante do paradigma:

Ora, se a própria PGFN não permite que as estimativas sejam inscritas em Dívida Ativa, como seria possível a cobrança de multa moratória e juros de mora sobre estimativas não recolhidas, uma vez que tais débitos não serão alvo de cobrança por parte da União?

Aliás, o próprio CARF já sedimentou não ser possível a cobrança de estimativas após o encerramento do período de apuração, conforme se pode observar no enunciado de sua Súmula nº 82, abaixo colacionado.

Portanto, esta segunda arguição de divergência, deve ser admitida, justificando-se o reexame da matéria pela via especial.

Conclusão

Pelo exposto, propomos que **DADO SEGUIMENTO** ao recurso especial do contribuinte em relação às duas arguições de divergência suscitadas, porém apenas por meio do segundo paradigma (Ac. nº 1803-00.673), em relação à primeira arguição de divergência. *(destaques do original)*

A Contribuinte inicialmente demonstra o prequestionamento das matérias no acórdão recorrido, e passa à indicação da legislação interpretada de forma divergente nos seguintes termos:

(i) Prejudicial de decadência. Impossibilidade de se glosar o saldo negativo do ano calendário de 2002: art. 150, §§ 1º e 4º, bem como o art. 173, inciso I, todos do CTN.

(ii) Ausência de fundamento legal para a cobrança de multa moratória sobre a estimativa de IRPJ recolhida ou compensada extemporaneamente: art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96.

Prossegue assim expondo analiticamente as divergências:

O acórdão recorrido manteve o entendimento exarado pela DRJ/BHE, ao negar provimento ao Recurso Voluntário interposto.

No entender da Turma Julgadora: (a) O procedimento de verificação do saldo negativo de IRPJ utilizado em compensação não está limitado pelo prazo decadencial do § 4º do art. 150 do CTN.; (b) Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação.

[...]

3.2.1. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO: PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE SE GLOSAR O SALDO NEGATIVO DO ANO CALENDÁRIO DE 2002.

Apenas para que se esclareça o objeto do presente Recurso Especial, consoante já adiantado, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF manteve a glosa parcial

do saldo negativo apurado no ano calendário de 2002 por constatar que a Recorrente não ofereceu, à tributação, os rendimentos de JCPs percebidos naquele período, razão pela qual lhe era defeso valer-se do correspondente IRRF para a composição do aludido saldo negativo.

Veja-se que o montante total do saldo negativo foi informado à RFB pela transmissão da DIPJ do exercício de 2003 (relativa ao ano calendário de 2002), o que ocorreu em 27/06/2003. Portanto, o Fisco poderia rever a apuração do IRPJ realizada pela Recorrente no prazo de cinco anos, sob pena de ter seu direito fulminado pelo transcurso do prazo decadencial.

É certo que o Fisco Federal não procedeu à revisão da apuração do IRPJ dentro do prazo legal de que dispunha, o que gerou a preclusão do seu direito de fazê-lo por meio da análise da DCOMP transmitida pela Recorrente. Esse entendimento, no entanto, não foi aceito.

Dessa forma, para demonstrar a primeira divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e outros julgados deste Tribunal, elege-se como paradigma de divergência o Acórdão nº 9101-005.937 (doc. 01)¹, cuja decisão foi proferida pela 1ª Turma da CSRF, na sessão de 06 de dezembro de 2021, nos autos do PTA nº 15578.000723/2009-98. Já o segundo acórdão paradigma escolhido pela Recorrente é o de nº 1803-00.673 (doc. 02)², cuja decisão foi proferida pela 3ª Turma Especial, da Primeira Seção de Julgamento do CARF, na sessão de 10 de novembro de 2010, nos autos do PTA nº 11610.001739/2003-28. Para facilitar a compreensão, analisaremos cada um deles trazendo a divergência concernente à matéria em pauta.

[...]

Dando seguimento à demonstração da divergência, no segundo acórdão que se elege como paradigma (acórdão nº 1803-00.673), as assertivas do Conselheiro Redator Walter Adolfo Maresch são ainda mais acertadas e cirúrgicas. Para esse caso, sob o pretexto de examinar a liquidez e certeza do direito creditório relativo ao saldo negativo do ano calendário 1998, a autoridade fiscal da unidade de origem glosou parcela do imposto de renda retido na fonte devidamente comprovado, ante o fundamento de que parte da receita não teria sido oferecida à tributação.

Com razão a 3ª Turma Especial da Primeira Seção de Julgamento, que decidiu favoravelmente ao contribuinte, entendendo pela decadência. Os trechos das fundamentações dos votos condutores dos acórdãos cotejados demonstram claramente que as valorações jurídicas de fato similares foram completamente divergentes:

[...]

Relevante observar que, nos dois exemplos citados como precedentes, os recursos dos contribuintes receberam provimento para reconhecer o direito ao crédito, em virtude do reconhecimento da decadência do ato de revisar apuração

passada. Ou seja, prevaleceu a compreensão de que o Fisco está sujeito a um prazo de cinco anos para rever o saldo negativo informado pelo sujeito passivo, devendo lavar, na hipótese, do Auto de Infração (lançamento de ofício).

Com efeito, o procedimento do Fisco - indeferir o direito creditório e a compensação pleiteada, com a concomitante realização de **lançamento de ofício por vias transversas** - não pode ser efetuado após o transcurso do prazo decadencial previsto nos arts. 150, § 4º e/ou 173, inc. I do CTN.

Lição esta que também se aplica ao presente caso, pois, erroneamente, entendeu-se que o procedimento de verificação do saldo negativo de IRPJ utilizado em compensação não está limitado pelo prazo decadencial de que trata o § 4º do art. 150 e/ou 173, inc. I do CTN.

Sendo assim, expostas as interpretações divergentes pelo cotejamento acima realizado, o conhecimento deste Recurso Especial é medida que se impõe, para que, no mérito, a Câmara Superior deste Tribunal Administrativo possa reformar o acórdão recorrido e conferir ao presente caso solução semelhante à do acórdão paradigma, na medida em que este adotou a interpretação mais adequada da legislação tributária, conforme detalhado acima.

3.2.2. DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO: AUSÊNCIA DE FUNDAMENTO LEGAL PARA A COBRANÇA DE MULTA MORATÓRIA SOBRE A ESTIMATIVA DE IRPJ RECOLHIDA OU COMPENSADA EXTEMPORANEAMENTE.

A Recorrente aduziu que o direito creditório é exatamente aquele que foi informado em sua DCOMP, sendo indevida a glosa realizada pelo Agente Fiscal.

Ocorre que, justamente em virtude do decote do saldo negativo apurado pela Recorrente, o Agente Fiscal constatou que o montante do crédito por ele admitido não seria suficiente para cobrir a totalidade do débito, motivo que o levou a efetuar a imputação proporcional. Todavia, por ocasião da imputação, o Agente lançou multa moratória de 20% em seus cálculos.

Em que pese a ilegalidade da multa de mora aplicada, a qual foi amplamente demonstrada no bojo do Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, o referido consectário foi mantido pela 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF.

Pois bem. O entendimento exarado diverge do posicionamento adotado também pelo CARF em outras oportunidades, tal como restará demonstrado linhas abaixo.

Dessa forma, para ilustrar a divergência de interpretação entre o acórdão recorrido e outros julgados deste Tribunal, elege-se como paradigma de divergência o Acórdão nº 1402-002.384 (doc. 03)¹, proferido pela 2ª Turma

¹ ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano calendário: 2001 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. ACRÉSCIMOS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA APÓS ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO. INEXIGIBILIDADE DE MULTA E JUROS. Os valores mensalmente apurados por estimativa a título de antecipação IRPJ e de CSLL, e não pagos, ou recolhidos a menor, não podem ser inscritos em Dívida Ativa da

Ordinária, da 4ª Câmara da Primeira Seção de Julgamento, na sessão de 14 de fevereiro de 2017, nos autos do PTA nº 10530.720157/2006-14. Trata-se de processo em que foi adotada à cognição de que não é cabível a cobrança de multa moratória sobre as estimativas não recolhidas ou recolhidas a menor.

Assim, bem se vê que, no acórdão paradigma, entendeu-se que, diante da ausência de previsão legal que exija o cômputo da multa de mora sobre as estimativas não recolhidas ou recolhidas a menor de IRPJ e de CSLL, é ilegal tal acréscimo.

Por isso que não é cabível, portanto, o entendimento firmado no acórdão recorrido no sentido de que, nos termos do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96, incide multa de mora sobre o recolhimento extemporâneo da estimativa. De fato, seria verdadeiro contrassenso defender a ideia de que houve a mora no recolhimento de algo que não é tributo, mas antecipação do pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu. Eis, então, a divergência apontada.

Pelo acórdão paradigma, adotou-se a inteligência de que a multa de mora, tipificada no art. 61, da Lei nº 9.430/1996, pressupõe a existência de uma obrigação líquida e certa, cujo fato gerador tenha ocorrido, o que não se verifica no caso dos recolhimentos ou compensações mensais das estimadas do IRPJ e da CSLL.

Ou seja, entendimento este totalmente diferente do exarado pelo acórdão recorrido, que adotou posicionamento de que na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entregada Declaração de Compensação, restando demonstrada a divergência nesse particular. *(destaques do original)*

Pretende a reforma do acórdão recorrido argumentando, no mérito, que informou o saldo negativo do ano-calendário 2002 em 27/06/2003, e assim o Fisco somente poderia rever tal apuração no prazo de cinco anos. O Colegiado *a quo*, porém, considerou que o proceder do Fisco *não se caracteriza constituição nem exigência de nenhum crédito tributário, e que, portanto, não se submete às normas relacionadas ao instituto da decadência*. E se contrapõe:

Com a devida vênia a esse entendimento, contudo, deve-se prevalecer a cognição de que, **caso fosse necessário exigir quaisquer valores**, a autoridade fiscal deveria revisar a apuração do sujeito passivo fora do âmbito da compensação declarada, retificá-la e **formalizar o lançamento para a exigência do crédito tributário suplementar**. A não homologação da compensação se daria pela infirmação do direito creditório originalmente apurado.

União e, consequentemente, cobrados de per si. Inteligência dos Pareceres PGFN/CAT nº 193/2013 e nº 88/2014. Após o encerramento do período de apuração, não há como se cobrar estimativas não pagas, ou recolhidas a menor, sendo devido somente o imposto apurado no ajuste anual. Desse modo, não é cabível a cobrança de multa moratória e juros de mora sobre as estimativas não recolhidas ou recolhidas a menor, cabendo tão somente a cominação da multa isolada de que trata o art. 44, inciso II, da Lei nº 9.430/96.

Conquanto essa fosse a única medida possível para a Fazenda cobrar a suposta diferença, o prazo decadencial previsto nos arts. 150, § 4º e/ou 173, inc. I do Código Tributário Nacional **transcorreu sem que houvesse lançamento de ofício**. Em seguida, ao arrepio da lei, o direito creditório e a compensação pleiteada foram indeferidos por meio de despacho, **independentemente da realização de lançamento por meio do competente auto de infração**.

Com efeito, essa cobrança **não dispensa o lançamento por meio do competente auto de infração ou de notificação fiscal**. Sendo assim, uma vez transcorridos os prazos previstos nos artigos 150, § 4º e/ou 173, inc. I do CTN, tal atividade fica obstaculizada pela **ocorrência do instituto da decadência, que, uma vez configurado, inviabiliza qualquer pretensão do Fisco**.

Ora, o que se tem no caso nada mais é do que o **lançamento de ofício por VIAS TRANSVERSAS**.

Basta imaginar o seguinte: poderia a Administração Tributária rever a DIPJ da Recorrente para lançar IRPJ sobre os valores de JCPs não oferecidos à tributação? A resposta é negativa, ante o transcurso do prazo quinquenal. A mesma resposta haverá de ser dada, por coerência, quanto à apuração do saldo negativo: o Fisco, constatando que os valores de JCPs não foram tributados pelo IRPJ, poderá rever o saldo negativo do período, no qual foi incluído o IRRF relativo ao pagamento destes valores? Também não.

Nesse sentido, o elucidativo precedente do CARF, publicado em 18/05/2011. Confira-se:

Ementa: ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO CREDITÓRIO. REVISÃO DE VALORES.

Não se insere no conceito de simples verificação da liquidez e certeza do direito creditório **a glosa de imposto de renda retido na fonte regularmente comprovado, sob pretexto de não escrituração integral das receitas, o que equivale ao lançamento de ofício por vias transversas**, vedado ante a ocorrência da decadência relativa ao fato gerador correspondente” (1ª Seção, 3ª Turma Especial, Acórdão nº 1803-00.673).

A ementa do julgado se encaixa com perfeição ao presente caso. Assim, não pairam dúvidas sobre o fato de que todas as retenções informadas pela Recorrente foram devidamente verificadas e comprovadas. No entanto, sob o pretexto de que *“o valor dos rendimentos relativos aos juros sobre o capital próprio não foram oferecidos à tributação do Imposto de Renda, conforme se verifica à linha 23 da Ficha 06 A da DIPJ”*, o Agente Fiscal resolveu glosar o valor do saldo negativo apurado ao final do período. Tal conduta equivale a um **“lançamento de ofício por vias transversas”**, como bem colocado no precedente do CARF colacionado acima.

Está-se diante, portanto, no presente caso, ao contrário do que sustentado no acórdão recorrido, de **constituição de crédito tributário** (ainda que por linhas transversas).

Pois bem, um dos “dados levantados pelo contribuinte” é certamente seu saldo negativo, que pode ser revisto pela fiscalização, mas **não depois de transcorrido o prazo decadencial**.

Há mais a ser dito. A 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF sustentou, ainda, que a extinção do direito de o Fisco proceder à verificação da compensação e, conseqüentemente, de aferir o direito creditório nela utilizado (no caso, saldo negativo), decorre de dispositivos legais diversos, *in casu*, o § 2º c/c § 5º do art. 74 da Lei nº 9.43/96.

Com efeito, tratam-se tais dispositivos de regra afetada exclusivamente ao processo de compensação, que **não tem o condão de excluir as normas gerais de direito tributário** que estabelecem a constituição e revisão do crédito tributário, seja pelo contribuinte, seja pelo Fisco.

Ora, a prevalecer este entendimento, chegar-se-á a errônea conclusão de que o dies a quo do prazo decadencial pode ser **estendido ou interrompido com a transmissão, pela Recorrente, de Declarações de Compensação**. E isso por um motivo muito simples: o Fisco não precisa aguardar a transmissão dos pedidos compensatórios para fiscalizar a regularidade do saldo negativo registrado pelo contribuinte. O amplo poder que lhe é concedido pelo próprio CTN permite que o Agente fiscalize a apuração do IRPJ a qualquer tempo (antes de operada a decadência), mesmo que o sujeito passivo não tenha requerido a restituição ou utilizado o saldo negativo em Declarações de Compensação.

E que não se alegue que a interpretação sustentada pela Recorrente torna inócuo o prazo de que dispõe o Fisco para analisar as referidas DCOMPs (Lei nº 9.430/96). O Fisco pode, sim, se valer de tal prazo para verificar a regularidade da compensação. O que o Fisco não pode é **utilizar este prazo para rever apurações realizadas pelo sujeito passivo há mais de cinco anos e que, portanto, já foram homologadas tacitamente**.

Dessa forma, com escoro na jurisprudência do CARF, tem-se como manifestamente improcedentes os fundamentos do acórdão recorrido, no que foi mantida a glosa de uma parcela do saldo negativo apurado no ano calendário de 2002. Se as retenções na fonte foram devidamente comprovadas pelo Agente, não lhe era dado proceder à glosa parcial sob o fundamento de que uma parcela dos rendimentos não foi oferecida à tributação do IRPJ. Isso equivale, numa paráfrase, “ao lançamento de ofício por vias transversas, vedado ante a ocorrência da decadência relativa ao fato gerador correspondente”. *(destaques do original)*

Com respeito à segunda divergência, discorda do entendimento do acórdão recorrido, no sentido de que “na compensação efetuada pelo sujeito passivo, os débitos sofrerão a

incidência de acréscimos legais, na forma da legislação de regência, até a data de entrega da Declaração de Compensação”, apesar da demonstrada *ilegalidade da multa de mora aplicada*. Argumenta que:

Salta aos olhos, já neste ponto, a premissa equivocada da qual partiu o acórdão recorrido, *data venia*: a existência de dois marcos temporais para o aperfeiçoamento do IRPJ. Ora, é notório que **o fato gerador do IRPJ apurado sob a forma do lucro real se aperfeiçoa no final do exercício**. Os recolhimentos antecipados, por meio de estimativas, nada mais são do que **meras antecipações daquilo que será ao término devido**. Considerar, portanto, ocorrido o fato gerador do IRPJ no momento do recolhimento da estimativa é contrariar todo o arcabouço legislativo/jurídico acerca do imposto, o que deve ser de plano afastado por este eg. Conselho Administrativo.

Superada a decisão recorrida, vale retomar a questão acerca da cobrança da multa moratória. Quanto a ela, é necessário destacar que, relativamente aos tributos federais, a sua exigência está prevista no art. 61, § 3º, da Lei nº 9.430/96, que assim dispõe:

“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.

(...)

§ 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”.

Pelos termos do dispositivo, a multa moratória somente poderá recair sobre os **tributos e contribuições administrados pela RFB** que não tenham sido pagos nos prazos previstos na legislação específica. Ou seja, uma vez ocorrido o fato gerador do tributo, e não tendo sido paga a exação na data de seu vencimento, o sujeito passivo deverá calcular a multa moratória sobre o recolhimento extemporâneo.

A questão é saber se esta mesma multa moratória poderá ser aplicada sobre as estimativas recolhidas ou compensadas a destempo. Para tanto, imperioso examinar, preliminarmente, qual é a **natureza jurídica das estimativas**.

O IRPJ, como já adiantado, é tributo cujo fato gerador se aperfeiçoa ao cabo do ano calendário, na medida em que se faz necessário o transcurso de determinado lapso temporal para que a Administração possa verificar se os contribuintes obtiveram acréscimo patrimonial.

Para as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do IR pelo lucro real – como é o caso da Recorrente –, o legislador concedeu a possibilidade de se optar pelo pagamento mensal do imposto, antecipando-se aquilo que seria devido ao término do exercício. O imposto, neste caso, é calculado de forma estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta apurada mensalmente, de percentuais.

Em 31 de dezembro de cada exercício, as pessoas jurídicas que optaram pelo pagamento do IR de forma estimada deverão apurar o lucro real anual. Apurado o lucro, e para fins de determinação do saldo de imposto a pagar, a pessoa jurídica poderá deduzir os valores previstos em lei, dentre eles o IR que foi pago ao longo do ano calendário de forma estimada.

Desta forma, é possível concluir, logo aqui, que as antecipações efetuadas no curso do ano-calendário, quer aquelas correspondentes a um percentual sobre a receita bruta, ou mesmo quando decorrentes de balancetes de redução e suspensão, **são apenas valores estimados**, isto é, provisórios.

Porque, na verdade, **somente em 31 de dezembro de cada exercício é que ocorre o fato gerador do IRPJ (apuração anual)**, quando então o débito a ele relativo torna-se líquido e certo.

Assim, não tendo ocorrido o fato gerador no momento do pagamento das estimativas, pode-se dizer, sem medo de errar, que **sua natureza jurídica não se amolda à de um tributo propriamente dito, mas mera antecipação do pagamento deste mesmo tributo**.

Se a estimativa é antecipação do pagamento de um tributo cujo fato gerador se aperfeiçoará somente ao final do exercício, **descabe falar em aplicação do § 3º do art. 61 da Lei nº 9.430/96 sobre o recolhimento extemporâneo da estimativa**. De fato, seria verdadeiro contrassenso defender a ideia de que houve a mora no recolhimento de algo que não é tributo, mas antecipação do pagamento de tributo cujo fato gerador ainda não ocorreu.

Não é cabível, portanto, o entendimento firmado no acórdão recorrido no sentido de que, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96, o que interessa é apenas o prazo para o pagamento dos débitos para com a União. Os débitos ali tratados são **“decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da receita Federal”**. Se os recolhimentos a título de estimativas são apenas antecipações daquilo que será devido ao final do exercício e, portanto, não são tributos propriamente ditos, descabe aplicar, *in casu*, a multa prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96.

São por essas razões que carece de fundamento legal a multa moratória aplicada pelo Agente Fiscal na imputação proporcional realizada. *(destaques do original)*

Pede, assim, que o recurso especial seja admitido, reformando-se o acórdão recorrido *para que prevaleça o entendimento sufragado nos acórdãos apontados como paradigmas*.

Os autos foram remetidos à PGFN em 11/04/2024 (e-fl. 1223), e retornaram em 22/04/2024 com contrarrazões (e-fls. 1224/1229) nas quais a PGFN contesta a admissibilidade do recurso especial por vislumbrar pretensão de *simples reexame de prova*. Aduz que:

Ora, o acórdão recorrido aduziu que o contribuinte não comprovou a sua alegação suficientemente. Reverter essa conclusão da instância de origem demandaria, necessariamente, analisar novamente as provas apresentadas pelo contribuinte, o que não se admite em sede de recurso especial.

No mérito, invoca as razões do voto condutor do acórdão recorrido e conclui que *os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo*, para além de a questão *ser eminentemente probatória*.

Requer, assim, que seja negado provimento ao recurso especial.

VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

O Colegiado *a quo* concordou com as razões de decidir da Turma Julgadora de 1ª instância, afastando a arguição de decadência do direito de o Fisco questionar o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2002 porque o procedimento fiscal não resultou em constituição de crédito tributário mediante lançamento, mas sim em não-homologação de parte da compensação declarada. Pontuou-se que *a alteração do saldo negativo apurado em DIPJ em decorrência de glosa de dedução de IRRF não se confunde com constituição e exigência de crédito tributário*, observou-se que o IRPJ apurado no período permaneceu no valor informado pela Contribuinte em DIPJ (R\$ 0,00) e que *a não-homologação em questão não tem por fundamento a inclusão da receita omitida na base de cálculo do IRPJ do exercício 2003*. Adicionou-se, ainda, que:

[...] Ocorre que a retenção sobre as receitas não incluídas pelo contribuinte no lucro real declarado não constitui pagamento antecipado do IRPJ com base nele apurado. A dedução do IRRF está condicionada a que as receitas sobre as quais incidem as retenções sejam computadas na determinação do lucro real, conforme alínea "c" do § 3º do art. 37 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e inciso III do art. 2º da Lei n.º 9.430, 27 de dezembro de 1996, abaixo transcritos:

[...]

Implicitamente, portanto, a conclusão do acórdão recorrido endossa o entendimento da Súmula CARF nº 80 (*Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto*). Contudo, a divergência

jurisprudencial se situa em ponto preliminar, que ainda não havia sido pacificado pelo CARF à época do exame de admissibilidade, concernente ao prazo de que dispõe o Fisco para questionar a dedução das retenções na fonte para formação de saldo negativo de IRPJ.

O paradigma nº 1803-00.673, como bem exposto no exame de admissibilidade, reverteu a glosa de *parcela do imposto de renda retido na fonte devidamente comprovado, ante o fundamento de que parte da receita não teria sido oferecida à tributação*, sob a compreensão de que tal proceder evidenciava *lançamento de ofício por vias transversas, sobre período de apuração já alcançado pela decadência*. É certo que o voto condutor do paradigma traz a indicação de que *constatada a omissão de receita ou registro inexato de receitas, tem a autoridade fiscal o poder/dever de efetuar o lançamento de ofício, adicionando a receita omitida ao resultado do exercício computando, outrossim, o imposto de renda retido na fonte devidamente comprovado*. E esta diretriz confrontaria a antes citada Súmula CARF nº 80. Todavia, fato é que o entendimento sumulado se limitou a validar as glosas de retenções, implicitamente se opondo à necessidade de lançamento afirmada no paradigma, mas não adentrou à definição do prazo de que dispõe o Fisco para promover tais glosas.

No mais, constata-se que os casos comparados evidenciam contextos fáticos substancialmente semelhantes, no que importa para as decisões adotadas, o que infirma a alegação fazendária de que a Contribuinte pretenderia revolver provas perante esta instância especial. Assim, estaria demonstrado o dissídio jurisprudencial neste primeiro ponto.

Contudo, recentemente foi consolidada a jurisprudência no seguinte sentido:

Súmula CARF nº 204

Aprovada pelo Pleno da 1ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Enquanto não transcorrido o prazo de homologação tácita da Declaração de Compensação (DCOMP), pode o Fisco confirmar os requisitos legais de dedução de retenções na fonte e estimativas mensais na apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL.

Acórdãos Precedentes: 9101-006.306, 9101-006.059, 9101-005.959, 9101-005.960, 9101-003.692.

Constata-se, daí, que o recurso especial da Contribuinte passa a encontrar vedação no que assim dispunha o Regimento Interno do CARF vigente à época de sua interposição, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 3º Não cabe recurso especial de decisão de qualquer das turmas que adote entendimento de súmula de jurisprudência dos Conselhos de Contribuintes, da

CSRF ou do CARF, ainda que a súmula tenha sido aprovada posteriormente à data da interposição do recurso.

A mesma disposição permanece presente no §3º do art. 118 do atual Regimento Interno, aprovado pela Portaria MF nº 1.634/2023.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial nesta matéria.

Na segunda matéria, a Contribuinte contesta a multa de mora aplicada sobre o débito compensado em atraso. A compensação do débito de estimativa de IRPJ vencido em 28/02/2003 foi declarada em 09/11/2006, e a Contribuinte adicionou ao valor devido somente os juros de mora. O Colegiado *a quo* novamente adotou as razões de decidir da Turma Julgadora de 1ª instância, que assim pontuou: i) não procede o argumento de que não há mora porque no momento do pagamento da estimativa ainda não teria ocorrido o fato gerador do tributo, até porque a compensação somente foi declarada depois do encerramento do ano-calendário de 2003; ii) a hipótese de incidência da multa de mora tem por referência o prazo previsto em lei para pagamento do débito; iii) a própria Contribuinte reconheceu o vencimento do débito em 28/02/2003; iv) o art. 36, §1º da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 determina a incidência destes acréscimos legais; e v) não há denúncia espontânea que afaste a multa de mora no caso, inclusive porque o débito compensado já estava declarado em DCTF antes da transmissão da DCOMP.

O paradigma nº 1402-002.384 também analisou compensação de débito de estimativa mediante apresentação de DCOMP posterior ao vencimento. No caso, questionava-se também a imputação de juros de mora, para além da multa de mora aplicada sobre o débito compensado em atraso. O voto vencido observou que a questão deveria ser examinada em sede de execução da decisão, mas superou este aspecto e afirmou o cabimento da multa de mora em pagamento em atraso de estimativas. Já o voto vencedor, invocando a impossibilidade de inscrição de estimativas não pagas, em Dívida Ativa da União, ainda que objeto de Declaração de Compensação não homologada, expressa no Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, pondera que:

Em tais pronunciamentos, a PGFN chega a afirmar que eventuais parcelamentos de estimativas deveriam ser cancelados se, ao final do exercício, restasse demonstrado que o contribuinte auferiu prejuízos fiscais.

Conclui ainda a PGFN, que não é possível a cobrança de estimativas após o encerramento do período de apuração. Se for o caso, deve-se proceder a cobrança de eventual saldo de imposto a recolher.

Assim, inexistindo saldo de imposto a recolher, as estimativas declaradas e não extintas, quer por pagamento, quer por compensação, jamais serão alvo de cobrança.

Ora, se a própria PGFN não permite que as estimativas sejam inscritas em Dívida Ativa, como seria possível a cobrança de multa moratória e juros de mora sobre

estimativas não recolhidas, uma vez que tais débitos não serão alvo de cobrança por parte da União?

Aliás, o próprio CARF já sedimentou não ser possível a cobrança de estimativas após o encerramento do período de apuração, conforme se pode observar no enunciado de sua Súmula nº 82, abaixo colacionado.

Súmula nº 82 “Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”.

Tal entendimento, possui total compatibilidade com o mecanismo trazido pela legislação: se estimativas não foram recolhidas, a penalidade cabível é a multa isolada por falta de recolhimento de estimativas de que trata o art. 44, inciso I, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996, *verbis*:

[...]

Como se vê, portanto, no que importa à aplicação da multa de mora ao débito de estimativa compensado em atraso, os acórdãos comparados operam em contexto fático substancialmente semelhante, mas chegam a conclusões divergentes. Assim, o recurso especial da Contribuinte deve ser CONHECIDO nesta matéria.

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

Com respeito à matéria com seguimento, não pode prosperar a tese adotada no paradigma porque influenciada por manifestações que têm em conta estimativas declaradas e não pagas, ao passo que o caso presente tem em conta estimativas compensadas e parcialmente homologadas. Em tal contexto, resta inaplicável a Súmula CARF nº 82, no sentido de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*, decorrente da impossibilidade de cobrança das estimativas e correlata determinação legal de aplicação de multa isolada em tais circunstâncias. Devem ser consideradas as premissas que resultaram na Súmula CARF nº 177, segundo a qual *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*, calcadas, justamente, na possibilidade de cobrança das estimativas.

A questão sempre foi tormentosa. Na Solução de Consulta Interna nº 18/2006 foi estipulado que estimativas compensadas, objeto de DCOMP não homologada, poderiam ser cobradas. Posteriormente, o Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, na sequência da referência citada no paradigma, fixou entendimento *pela possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para a extinção de débitos relativos a estimativa, desde que já tenha se realizado o fato que enseja a incidência do imposto de renda e a estimativa extinta na compensação tenha sido computada no ajuste*. Esta última interpretação, porém, em nada favoreceria a Contribuinte, vez que a estimativa de janeiro/2003 foi compensada depois de confirmada a dívida com o encerramento do ano-calendário 2003.

Por fim, o Parecer Normativo COSIT nº 2/2018 dispôs que:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 31 DE DEZEMBRO. COBRANÇA. TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Declaração de compensação (Dcomp) até 31 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas.

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.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL. No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação. Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança. Dispositivos Legais: arts. 2º, 6º, 30, 44 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 52 e 53 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017; IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. e-processo 10010.039865/0413-77”

Reconhecida a possibilidade de cobrança do débito de estimativa liquidado mediante Declaração de Compensação que reste não-homologada, firmou-se o entendimento contrário à glosa destas estimativas na composição do saldo negativo correspondente.

No caso, a estimativa de janeiro/2003 foi extinta mediante compensação declarada em 09/11/2006, ou seja, depois do encerramento do ano-calendário. Em tais circunstâncias, *o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança*. Em verdade, a constituição por confissão se verificou depois do encerramento do ano-calendário de 2003 por ação da própria Contribuinte, que o declarou em DCTF meses antes de quitá-lo mediante DCOMP, o que, inclusive, infirmou a pretensão de auferir os efeitos da denúncia espontânea, como expresso no acórdão recorrido. De toda a sorte, configurada a confissão reafirmada na DCOMP transmitida para sua extinção, prevalece o entendimento de que, com a não-homologação da compensação, há débito passível de cobrança, e assim incide o art. 61 da Lei nº 9.430/96, que acresce multa de mora e juros aos *débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal*, que não tenham sido pagos nos prazos previstos na legislação específica.

Rescindida a quitação do débito de estimativa mediante não-homologação da compensação declarada, resta evidenciado o atraso que determina a inclusão da multa de mora e dos juros na cobrança do débito correspondente, mormente se sequer está em discussão o cabimento dos benefícios da denúncia espontânea. Correta, portanto, a imputação proporcional do direito creditório parcialmente reconhecido ao débito de estimativa com tais acréscimos.

O recurso especial da Contribuinte, dessa forma, deve ser IMPROVIDO.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas em relação à matéria *“ausência de fundamento legal para a cobrança de multa moratória sobre a estimativa de IRPJ recolhida ou compensada extemporaneamente”*, e NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa