



<b>Processo nº</b>	13116.000750/2010-14
<b>Recurso</b>	Especial do Contribuinte
<b>Acórdão nº</b>	<b>9101-005.538 – CSRF / 1ª Turma</b>
<b>Sessão de</b>	9 de agosto de 2021
<b>Recorrente</b>	CAOA MONTADORA DE VEICULOS LTDA
<b>Interessado</b>	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO. APROVEITAMENTO EM PROCESSO ADMINISTRATIVO DE LANÇAMENTO EM DECORRÊNCIA DA REVISÃO DA BASE DE CÁLCULO APURADA. NÃO HOMOLOGAÇÃO. CABIMENTO.

A norma legal que rege o tributo aponta para uma obrigação da autoridade fiscal em considerar os tributos retidos ou pagos antecipadamente sobre as receitas e rendimentos que integram a apuração do período para fins de quantificar as diferenças devidas. Isto implica, eventualmente, na utilização do valor que, a princípio, configuraria um saldo negativo na apuração realizada pela contribuinte.

Embora não se discuta o direito do contribuinte de utilizar em compensação os créditos por ele apurados, tais créditos serão submetidos ao crivo da autoridade para a homologação posterior, podendo ser infirmados.

Assim, em que pese a declaração de compensação possa, em muitos casos, preceder a revisão da base de cálculo pelo Fisco, tal fato não impede que a autoridade administrativa ao exame do pedido de compensação e/ou no procedimento de revisão, identificar que a base de cálculo apurada pelo contribuinte é inferior a efetivamente devida, de sorte que o saldo negativo inicialmente apurado pode não existir ou ser insuficiente para a extinção integral da compensação.

No caso concreto, tendo sido confirmado definitivamente o lançamento realizado, em que se aproveitou o crédito pleiteado na DCOMP, não pode ser homologada a compensação sob pena de aproveitamento em duplicidade do mesmo crédito pelo contribuinte e no seu enriquecimento sem causa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Livia De Carli Germano (relatora) que votou por dar-lhe provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado. Votaram pelas conclusões do voto vencedor os Conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli e Caio Cesar Nader

Quintella. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente). Ausente o Conselheiro Alexandre Evaristo Pinto.

## Relatório

O presente processo administrativo deriva da não homologação da compensação de créditos oriundos de saldo negativo de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado no ano-calendário de 2008, exercício 2009, compensados em parte por meio da PER/DCOMP 42500.36476.270410.1.3.02-2720, transmitido em 27 de abril de 2010.

O despacho decisório que não homologou a compensação indica que as estimativas que formariam o saldo negativo estavam parceladas e ainda não tinham sido quitadas. Afirma que “*existência do saldo negativo, para fins de compensação, depende bastante da amortização deste parcelamento*”, e ressalta que “*As duas estimativas, tanto a de 01/2008 (R\$ 7.986.311,46) como a de 02/2008 (R\$ 11.214.633,68), foram confessadas em DCTF (fl. 11) e continuam em cobrança final (fl. 23), no âmbito da RFB.*” (fl. 43).

Em manifestação de inconformidade (fls. 47-68), o sujeito passivo esclareceu que as estimativas do IRPJ que supostamente encontravam-se em aberto foram pagas extemporaneamente, no dia 28 de maio de 2010, acompanhadas dos acréscimos legais, de modo a efetivamente constituir o saldo negativo pleiteado.

Convertido o julgamento em diligência, a autoridade fiscal apurou que “*De fato, verifica-se, às folhas 45/46 e 99 a 108, que aqueles valores foram declarados e recolhidos em 28/05/2010, anteriormente à ciência do Despacho Decisório.*” (fl. 121).

Foi então emitido novo despacho decisório, o qual a unidade de origem deixou de homologar a compensação em razão do que chamou de “nova situação”, qual seja, a verificação da existência de lançamento controlado nos autos do processo administrativo nº 13116.722101/2011-41, cientificado ao sujeito passivo em 08 de dezembro de 2011. Em razão de tal infração, o novo despacho decisório conclui que “*não há saldo negativo de IRPJ no exercício 2009 (ano-calendário 2008) no valor de R\$ R\$ 13.148.004,17 passível de ser utilizado em compensação*” (fl. 131).

Nos presentes autos, discute-se tanto a não homologação da compensação quanto a imposição de multa isolada por compensação indevida cobrada com base no artigo 74 da Lei 9.430/1996, parágrafo 17, incluído pela Lei 12.249/2010, em virtude da não homologação da DCOMP (fl. 137).

Apresentada nova manifestação de inconformidade nos presentes autos, esta foi julgada improcedente pela DRJ e pela turma ordinária do CARF, a qual proferiu o acórdão ora recorrido, 1402-002.246, assim ementado e decidido:

### **Acórdão recorrido 1402-002.246**

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. DISCUSSÃO. IMPOSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE COMPETÊNCIA.

Incabível na esfera administrativa a discussão de que uma determinada norma legal não é aplicável por ferir princípios constitucionais, pois essa competência

é atribuída exclusivamente ao Poder Judiciário, na forma dos artigos 97 e 102 da Constituição Federal. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a constitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF nº 2).

### PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO.

A vedação quanto à instituição de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador e não ao aplicador da lei.

### SALDO NEGATIVO. DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO. LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO POSTERIOR COM UTILIZAÇÃO DO SALDO NEGATIVO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Tendo sido lavrado auto de infração referente ao mesmo período de apuração do saldo negativo pleiteado, se no momento da autuação a autoridade fiscal se utiliza do saldo negativo na apuração do imposto a lançar de ofício, não se pode homologar as compensações pleiteadas, sob pena de duplicidade de utilização do mesmo saldo negativo.

### COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. NÃO CONFIRMAÇÃO DA LEGITIMIDADE OU SUFICIÊNCIA DO CRÉDITO INFORMADO EM DECOMP. EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA.

Aplica-se a multa prevista nos §§ 15 e 17 do art. 74 da Lei nº 9.430/96 sobre o valor do crédito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

O sujeito passivo sustenta em seu recurso especial que a pendência de auto de infração superveniente instaurado para apurar débito de IRPJ não interfere na liquidez e certeza da DCOMP anteriormente transmitida. Destaca, ainda, que a suspensão do crédito tributário por força da pendência de julgamento de recurso em processo administrativo, artigo 151, inciso III, do CTN, impediria a exigência prematura de eventuais débitos. Suscita divergência interpretativa em relação aos seguintes paradigmas:

#### **Acórdão paradigma 1302-001.394**

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2000

#### **PEDIDOS DE RESTITUIÇÃO COMPENSAÇÃO**

Não havendo qualquer débito da para com a Receita Federal do Brasil em aberto, que demandasse compensação de ofício com o crédito relativo ao saldo negativo do IRPJ apurado na DIPJ pelo contribuinte, tem-se que os pedidos de restituição e de compensação atendem a todos os requisitos legais exigidos para a sua homologação.

Se na época em que formulado os pedidos de restituição e de compensação, o crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ tinha sido aquele regularmente apurado em DIPJ, os pedidos de compensação não poderiam deixar de ser homologados.

A constatação posterior de fatos que alterem a apuração o IRPJ de determinado ano-calendário, já declarado pelo contribuinte, terá como única consequência a

exigência de diferença de tributo mediante a lavratura de auto de infração. Caso o contribuinte tenha apurado saldo negativo de IRPJ no referido ano-calendário, o mesmo não poderá ser utilizado para 'reduzir o tributo exigido no lançamento de ofício, se já tiver sido objeto de pedido de restituição ou de compensação. Mas ainda a validade dos pedidos de restituição ou de compensação eventualmente já efetuados não será afetada.

### **Acórdão paradigma 1801-002.020**

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

Saldo Negativo. Estimativas Compensadas e não Homologadas.

Estimativas quitadas por meio de declaração de compensação devem compor o saldo negativo do período a que se referem ainda que tenham sido objeto de despacho decisório que deixa de homologá-las.

O recurso especial foi admitido nos termos do despacho de fls. 459-464, que intitulou a matéria como “*não homologação do direito creditório decorrente do saldo negativo de IRPJ em virtude de sua dedutibilidade em lançamento de ofício do ano-calendário de 2008 efetuado a posteriori.*” Quanto à divergência jurisprudencial, referido despacho assim consignou (grifos do original):

(...)

Ponderando sobre a controvérsia, comprehendo que, mediante o cotejo entre os acórdãos, seja perceptível a divergência de interpretação atribuída pelos colegiados. O tema tratado nos julgados dispõe de semelhança entre os fatos narrados: controvérsia acerca do direito creditório referente a saldo negativo de IRPJ declarado em DCOMP não homologada, uma vez que o mesmo crédito foi aproveitado na apuração de ofício realizada a posteriori sobre o referido tributo diante mesmo ano-calendário.

De fato, não se discute a legitimidade do saldo negativo de IRPJ, contudo se o acórdão recorrido entendeu que o crédito não poderia ser compensado na medida em que já se encontrava descontado do valor lançado de ofício, os paradigmas indicam que as compensações teriam precedência no aproveitamento do crédito, posto que os lançamentos foram realizados em momento posterior aos pedidos de compensação protocolados pelos contribuintes.

Diante do exposto, concluo que a Recorrente demonstrou a divergência de entendimento jurisprudencial em relação à matéria decidida nos acórdãos recorrido e paradigmas. Levando em conta que a uniformização da jurisprudência administrativa é o escopo do recurso especial opino pelo **SEGUIMENTO TOTAL** ao Recurso Especial da contribuinte (Art. 68 e 70 do RICARF aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015).

(...)

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões questionando a admissibilidade e o mérito do recurso.

Em 4 de julho de 2018 esta 1ª Turma da CSRF, em diferente composição, analisou o recurso especial do sujeito passivo, tendo proferido a Resolução 9101-000.063, com o seguinte dispositivo: “*por unanimidade de votos, conhecer e sobrestrar o presente processo, para que se aguarde a decisão a ser proferida nos autos do processo administrativo nº 13116.722101/2011-41.*”

Transcrevo o trecho final da Resolução 9101-000.063:

(...)

Segundo o Despacho decisório, a compensação vindicada não pôde ser homologada em razão da falta de confirmação do recolhimento das estimativas de janeiro e fevereiro de 2008.

Impugnado o Despacho Decisório, sobreveio resolução da DRJ com a determinação de diligência para verificar a procedência dos fatos mencionados pelo sujeito passivo, no sentido de que o crédito de saldo negativo empregado na compensação pretendida possuía lastro em documentos e na escrita contábil. Na realização da diligência, a autoridade fiscal deparou-se com o que lhe pareceu infração à legislação tributária do IRPJ, o que a levou, por dever de ofício, a lavrar auto de infração com a exigência do crédito tributário então constituído, controlado no processo administrativo nº 13116.722101/201141.

Conforme o Demonstrativo de Apuração do IRPJ, às fls. 127/129, em razão das infrações constatadas, apurou-se saldo de IRPJ a pagar, relativo ao ano-calendário de 2008, no valor de R\$ 30.959.030,60, já deduzido o saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 13.148.004,17, pleiteado pela recorrente.

Esclareça-se que, até hoje, o auto de infração em lume está pendente de decisão administrativa definitiva. No momento, o processo administrativo nº 13116.722101/201141 consta na carga do Conselheiro Gérson Macedo Guerra, para quem foi distribuído em 03/04/2018 com vistas a julgamento de recurso especial interposto.

Em face do obstáculo erigido pelo citado auto de infração à homologação da compensação apreciada nos presentes autos, mostra-se irretorquível que o julgamento do feito aqui controlado deve aguardar a decisão a ser proferida nos autos do processo administrativo nº 13116.722101/201141, já que ambos estão sob a jurisdição desta 1ª Turma da Câmara Superior. Isso porque (sic)

É como voto.

(assinado digitalmente)

[...]

O processo administrativo 13116.722101/2011-41 foi julgado em 3 de outubro de 2018, por meio do acórdão 9101-003.842, publicado em 28 de março de 2019. Houve embargos de declaração, rejeitados em caráter definitivo pela Presidente da CSRF (fls. 530-540).

Em síntese, **os lançamentos discutidos no processo 13116.722101/2011-41 encontram-se integralmente mantidos**. De fato, o acórdão 9101-003.842, tirado do processo 13116.722101/2011-41, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional (que discutia aspectos relacionados à multa de ofício isolada aplicada) e negou provimento ao recurso especial do sujeito passivo (que discutia dedutibilidade do PIS e da Cofins lançados e a multa agravada aplicada). Naquele caso, a turma *a quo*, por meio do acórdão 1401-001.255, tinha dado provimento parcial ao recurso voluntário do sujeito passivo para cancelar apenas a exigência da multa isolada, mantendo os lançamentos de IRPJ e CSLL relativos aos anos de 2007 a 2010 sobre a diferença entre o IPI destacado na nota fiscal e o IPI pago no desembarque aduaneiro, que foi considerada pela fiscalização como resultado operacional tributável.

Tendo em vista o relator original não mais integrar este Colegiado, o presente processo foi objeto de novo sorteio, tendo sido distribuído para minha relatoria.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Livia De Carli Germano, Relatora.

### Admissibilidade recursal

O recurso especial é tempestivo. Passo a examinar os demais requisitos para a sua admissibilidade.

Nesse ponto, observo que as Resoluções do CARF não têm conteúdo decisório, como destaca o Manual de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial (Versão 3.1, dez. 2018, p. 33):

[as resoluções proferidas pelos colegiados do CARF] ... são medidas incidentais, de caráter instrumental, visando a determinar diligências ou outras providências para a adequada instrução processual, sem caráter decisório (quanto ao mérito do processo), portanto não sujeitas a recurso das partes.

Assim, o fato de o dispositivo da Resolução 9101-000.063 ter indicado que o recurso especial foi conhecido não impede que esta 1ª Turma da CSRF, no presente julgamento, analise novamente a admissibilidade do recurso especial. Pelo contrário, a admissibilidade do presente recurso especial precisa necessariamente ser objeto de *acórdão* para que possa ser considerado como tendo sido decidida por este Colegiado.

Não obstante, por concordar com as razões de decidir expostas na Resolução 9101-000.063, adoto-as no presente voto, para fins de rejeitar o paradigma 1801-002.020, conhecendo do presente recurso especial apenas quanto ao paradigma 1302-001.394.

De fato, o acórdão 1302-001.394 analisou caso em que, como nos autos, o auto de infração relativo ao IRPJ do mesmo ano-calendário do saldo negativo pleiteado foi lavrado anos após o protocolo da DCOMP.

Seu voto condutor está assentado em duas premissas principais, sendo a primeira de que a constatação posterior de fatos que alterem a apuração do IRPJ de determinado ano-calendário não afeta a validade dos pedidos de restituição ou de compensação eventualmente já efetuados. Tal premissa, se aplicada ao caso dos autos, altera o resultado da decisão a que chegou o acórdão recorrido, daí porque resta caracterizada a demonstração da divergência jurisprudencial.

Em seguida, o voto condutor do acórdão 1302-001.394 indica uma *razão adicional independente* para a decisão pela homologação da compensação ali analisada, afirmando: “*também por essa razão, qual seja, a inexistência de débito já definitivamente constituído relativo ao IRPJ de 2002, deveriam os pedidos de restituição e de compensação protocolizados pela Recorrente ser homologados pela Receita Federal.*” Também esta conclusão, se aplicada ao caso dos autos, reformaria a conclusão a que chegou o acórdão recorrido.

*In verbis*, trecho da Resolução 9101-000.063:

(...)

Com efeito, a recorrente trouxe à baila os acórdãos nº 1302-001.394 e 1801-002.020, ao intento de demonstrar dissídio exegético em relação ao acórdão recorrido. No voto condutor do acórdão recorrido nº 1302-001.394, mostrou-se a seguinte situação fática:

"No caso, a Recorrente apresentou tempestivamente impugnação ao auto de infração de IRPJ, e esse auto foi declarado improcedente pela 4ª Turma da DRJ do Rio de Janeiro. Houve posterior interposição de recurso de ofício, razão porque o débito nele lançado somente poderia ser considerado definitivamente constituído após o encerramento da discussão quanto a sua regularidade.

Assim, enquanto não encerrada a discussão administrativa relativa ao auto de infração relativo ao IRPJ de 2002, não há débito constituído capaz de impedir o aproveitamento do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ apurado no mesmo ano-calendário de 2002.

Portanto, também por essa razão, qual seja, a inexistência de débito já definitivamente constituído relativo ao IRPJ de 2002, deveriam os pedidos de restituição e de compensação protocolizados pela Recorrente ser homologados pela Receita Federal.

Já no acórdão recorrido, o estado de fato nele versado também diz respeito à pendência de decisão administrativa a ser proferida nos autos do processo que controla o auto de infração, a teor do seguinte trecho:

"No caso concreto, a transmissão da Dcomp se deu antes da lavratura do auto de infração.

Contudo, a autoridade fiscal lançadora utilizou-se do suposto saldo negativo do contribuinte para deduzir o IRPJ lançado de ofício. Nesse cenário, se a Dcomp transmitida pela Recorrente for homologada, estar-se-á diante de dupla utilização do mesmo crédito, o que não se pode admitir.

O lançamento em questão foi analisado pelo CARF na sessão de 27 de agosto de 2014, tendo sido mantida a exigência do IRPJ lançado, exonerando-se tão somente as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas (Acórdão 1401001.255).

Opostos embargos de declaração, na sessão de 01 de fevereiro de 2016, os mesmos foram rejeitados (Acórdão 1401001.516).

Alega a Recorrente que haveria de se aguardar a decisão definitiva naqueles autos para que se pudesse analisar o mérito da presente lide.

Discordo de tal entendimento. Tal decisão não necessita ser definitiva, bastando que ambos os processos ao menos estejam na mesma fase processual, tal qual ocorreria se os autos estivessem apenas (situação em que ambos seriam julgados na mesma sessão).

Saliento que o atual Regimento Interno do CARF, em seu art. 6º, § 6º, corrobora tal entendimento ao determinar que, Art. 6º. [...]§ 6º. *Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrerestamento do julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal.* [grifo nosso] Assim, já havendo decisão do CARF quanto ao recurso voluntário do processo principal, nada impede que se realize também o julgamento do recurso voluntário atinente ao pedido de restituição/compensação, devendo-se, contudo, determinar o apensamento dos autos para que os efeitos de eventual reforma no processo relativo ao auto de infração sejam automaticamente replicados na execução do acórdão referente ao processo de restituição/compensação, execução essa que deverá aguardar a decisão administrativa irreformável em relação ao lançamento de ofício."

Como se pode ver, no acórdão nº 1302-001.394, ofertado como paradigma, deliberou-se no sentido de que, enquanto não encerrada a discussão administrativa referente a auto de

infração relativo ao IRPJ de 2002, não há débito constituído capaz de impedir o aproveitamento do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ apurado no mesmo ano-calendário de 2002. Distintamente, o acórdão recorrido seguiu a trilha de acordo com a qual, já havendo decisão do CARF quanto ao recurso voluntário do processo principal, impõe-se a juntada dos autos para que os efeitos de eventual reforma, no processo relativo ao auto de infração, sejam automaticamente replicados na execução do acórdão referente ao processo de restituição/compensação, execução essa que deverá aguardar a decisão administrativa irreformável em relação ao lançamento de ofício. Diante, pois, de situações fáticas similares refletidas nos acórdãos cotejados, nos quais foram adotadas soluções diferentes, é inevitável que se conclua pela existência de dissídio interpretativo.

Por outro lado, a recorrente trouxe à baila o acórdão nº 1801-002.020, também com o fito de demonstrar divergência interpretativa, em cotejo com o acórdão recorrido. Para o necessário confronto, expõe-se a seguir trecho elucidativo do voto condutor do citado acórdão nº 1801-002.020:

"A questão deduzida nos autos diz respeito à possibilidade (ou não) de que um determinado saldo negativo seja reduzido em razão da não homologação de compensações transmitidas para a quitação de estimativas mensais. Peço vênia para discordar do voto da E. Relatora, Conselheira Maria de Lourdes Ramirez.

De acordo com o art. 156, II, do CTN, a compensação é modalidade de extinção do crédito tributário, de modo que as estimativas mensais compensadas devem ser consideradas efetivamente pagas até que sobrevenha decisão administrativa definitiva que não homologue a compensação.

Com efeito, uma vez apresentada a manifestação de inconformidade, o crédito tributário exigido em razão da não homologação da compensação tem a sua exigibilidade suspensa até decisão final na esfera administrativa, nos termos da Lei nº 9.430/96:

[...] Em assim sendo, por haver possibilidade de homologação das compensações, o pagamento da estimativa mensal deve ser considerado na apuração do saldo negativo.

A desconsideração dos valores que se encontram com exigibilidade suspensa em virtude de recurso administrativo contra a não homologação de compensação afigura-se ilegítima, e por uma singela razão: se o débito está com a exigibilidade suspensa, o mesmo não pode ser cobrado do contribuinte.

Ou seja, enquanto houver recurso administrativo pendente de decisão final, o débito de estimativa mensal de IRPJ ou CSLL compensado tem a 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 formado ao final do período de apuração.

De todo modo, mesmo que haja decisão administrativa definitiva não homologando a compensação, ainda sim esta 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 impor a recomposição do 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:

[...] A conclusão acima é irretocável já que o entendimento da Receita Federal de glosar o saldo negativo quando este for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada – caracteriza dupla cobrança do mesmo crédito tributário, uma vez que: (i) de um lado, o Fisco estará desconsiderando o pagamento da estimativa mensal e reduzindo o saldo negativo pleiteado no

PER/DCOMP, o que acarretará a não homologação das compensações que aproveitaram tal crédito; (ii) de 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 terminará quitando 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).

Corroborando esse posicionamento, a Coordenação Geral de Tributação da Secretaria da Receita Federal também declarou seu entendimento sobre o assunto, através da Solução de Consulta Interna (Cosit) nº 18:

*"Estimativas. Compensação. Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF). Inscrição em Dívida Ativa da União. Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).*

*Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União; Na hipótese de falta de pagamento ou compensação considerada não declarada, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.*

*Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ."*

[...] 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, 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 paga por compensação que venha a ser futuramente não homologada, pela dedução na composição do saldo negativo, e a posterior execução do débito compensado cujo crédito não foi reconhecido."

O voto condutor do acórdão nº 1801-002.020 patenteia situação fática em que certo contribuinte não obteve êxito em decisão de primeira instância, que não acolheu manifestação de inconformidade contra despacho decisório que não homologou compensação, em virtude de não se confirmar a totalidade das estimativas declaradas em DIPJ. Parte dessas estimativas, por sua vez, decorria de outras compensações. Não homologadas essas últimas, as estimativas resultaram insuficientes à composição do direito creditório que o contribuinte apresentou no encontro de contas com débitos próprios. Para o voto condutor do antedito acórdão ofertado como paradigma, as estimativas objeto de compensação devem ser consideradas como pagas, ainda que a compensação não seja homologada. Nessa ordem de ideias, o contribuinte faria jus ao direito creditório levado ao encontro de contas.

Por óbvio, a situação fática em foco no acórdão nº 1801-002.020, ofertado como paradigma, não mantém ponto de contato por similaridade com o acórdão recorrido, que espelha o caso de negativa de homologação calcada na existência de auto de infração pendente de decisão administrativa definitiva. A impossibilidade de transplante, para o acórdão recorrido, das razões de decidir favoráveis ao contribuinte, consideradas no acórdão ofertado como paradigma, obsta a cognição do recurso, diante da inquestionável inexistência de similitude fática. Assim, à vista do exposto, não se deve admitir o acórdão nº 1801-002.020 para fins de comprovação de dissídio interpretativo. Nesse cenário, sabendo-se, contudo, que o acórdão nº 1302-001.394 serviu ao propósito

de sustentar a divergência interpretativa para contextos factuais similares, deve-se conhecer do Recurso Especial do sujeito passivo com base no citado acórdão.

Assim, conheço do recurso especial, considerando como paradigma apenas o acórdão 1302-001.394.

## Mérito

O mérito do presente recurso especial consiste em definir se está correto o procedimento adotado pela unidade de origem, por meio do despacho decisório ora combatido, qual seja, de se deixar de homologar uma compensação pleiteada pelo sujeito passivo em razão de se constatar que, após a transmissão da declaração de compensação (DCOMP), foi lavrado auto de infração para a cobrança de parte do imposto que formou o saldo negativo pleiteado na DCOMP.

Ressalte-se que o fato de se tratar de saldo negativo formado por estimativas que estavam parceladas não é mais uma questão eis que, conforme apurado em diligência, as parcelas foram objeto de quitação. A questão que restou controvertida nos presentes autos é a objeto do despacho decisório proferido após a diligência, em que a unidade de origem indica como impeditivo à homologação da compensação o fato de, posteriormente à transmissão da DCOMP, ter sido lavrado auto de infração para a cobrança de parte do imposto indicado como formador do saldo negativo pleiteado como crédito.

Especificamente, a compensação declarada pelo sujeito passivo em 27 de abril de 2010, em que se pretendida utilizar crédito de saldo negativo do ano-calendário de 2008, não foi homologada em virtude de ter sido lavrado um auto de infração para a cobrança de IRPJ referente a este mesmo ano-calendário do 2008, e que somente foi cientificado ao sujeito passivo em 08 de dezembro de 2011.

Nesse ponto, são irretocáveis as observações feitas pelo voto condutor do paradigma 1302-001.394, que observa que tal compensação não poderia deixar de ser homologada eis que, na época em que o sujeito passivo apresentou a DCOMP, o crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ tinha sido aquele regularmente apurado em sua DIPJ, o qual se revestia de liquidez e certeza. E continua:

A constatação posterior de fatos que alterem a apuração o IRPJ de determinado ano-calendário, já declarado pelo contribuinte, terá como única consequência a exigência de diferença de tributo mediante a lavratura de auto de infração. Caso o contribuinte tenha apurado saldo negativo de IRPJ no referido ano-calendário, o mesmo não poderá ser utilizado para reduzir o tributo exigido no lançamento de ofício, se já tiver sido objeto de pedido de restituição ou de compensação. Mas a validade dos pedidos de restituição ou de compensação eventualmente já efetuados não será afetada.

Do contrário, jamais poder-se-ia admitir a compensação de tributos com créditos originados há menos de cinco anos, na medida em que esse é o prazo de que normalmente dispõem as autoridades administrativas para revisar o lançamento efetuado pelo contribuinte.

(...)

De fato, nos termos do § 2 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 acima transcrito, "a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação". Isso significa que,

enquanto não proferida decisão indeferindo a compensação, ela produz todos os efeitos legais, seja no que se refere à extinção do débito quitado por compensação, seja no que se refere à extinção do crédito compensável.

De fato, o §2º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 é claro em estabelecer como resolutiva a condição ali prevista:

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 resarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010) (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013) (Vide Lei nº 12.838, de 2013)

(...)

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

(...)

Diferentemente da condição suspensiva, que impossibilita a produção de efeitos até que venha a se realizar o evento futuro e incerto (que, no caso, é a não homologação da compensação), na condição resolutiva os efeitos se implementam desde já, e o evento futuro e incerto ali previsto tem apenas o condão de desfazer tais efeitos.

Assim, apresentada a declaração de compensação de forma válida (isto é, no caso de DCOMP considerada “declarada”), os débitos ali confessados devem ser considerados como extintos com os créditos ali declarados, até que eventualmente a unidade de origem analise o caso e verifique alguma inconsistência, a qual, salvo casos bastante excepcionais, deve ser referente à data em que a declaração de compensação foi transmitida.

O fato de se tratar de condição resolutiva também leva à conclusão de que é a data da transmissão a declaração de compensação que deve ser tomada como referência na análise que busque verificar se os créditos tributários ali declarados são líquidos e certos.

Eventuais lançamentos científicos ao sujeito passivo posteriormente à transmissão da declaração de compensação não podem interferir na apuração do crédito já declarado em DCOMP e já utilizado para extinguir débitos ali confessados, eis que a legislação em vigor contempla mecanismos para que tais lançamentos possam ser discutidos e sejam cobrados em procedimento próprio, independente do processo administrativo referente à DCOMP.

Neste sentido, comprehendo que a conduta adotada pela unidade de origem no caso dos autos não foi a mais adequada. De se notar que tal procedimento nega ao sujeito passivo o reconhecimento de um direito com base em um suposto débito que também pode ser (e no caso foi) discutido em outro processo administrativo, instaurando uma dependência entre os debates que em nada contribui para a efetiva solução dos conflitos e a cobrança dos valores, mas apenas fomenta o caos e estende desnecessariamente o tempo de julgamento de processos administrativos que, por sua natureza, podem e devem ser analisados de forma independente, eis que cada envolve questões de fato e de direito próprias.

De se notar que, no caso dos autos, os despachos decisórios proferidos não chegaram a realizar qualquer exame acerca do crédito pleiteado, tendo a decisão pela não homologação ora sido baseada na verificação de que o saldo negativo era composto de estimativas parceladas, ora, superado tal argumento, na constatação de que, em razão do auto de

infração oriundo do MPF 01.2.02.00-2011-00161-5 (que resultou no processo administrativo 13116.722101/2011-41), não haveria saldo negativo a restituir.

Assim, não é possível acolher integralmente o pedido do sujeito passivo feito em seu recurso especial, de “cancelamento das cobranças efetivadas pela Autoridade Fiscal e declaradas homologadas a totalidade das compensações declaradas” (fl. 424).

É o caso, sim, de retornar os autos à unidade de origem para a continuação da análise do mérito da DCOMP em questão, uma vez superado mais este óbice identificado para a sua análise – isto é, considerando-se irrelevante, para fins de análise e homologação da compensação pleiteada, o resultado do processo administrativo 13116.722101/2011-41, posterior à transmissão da DCOMP em questão. Se tal processo administrativo finalmente resultar em débitos a serem cobrados do sujeito passivo, tais valores serão cobrados em procedimento próprio, nos termos da legislação em vigor, não devendo afetar a análise da compensação objeto dos presentes autos.

Diante do exposto, sugeri a seguinte ementa para este julgado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)  
Ano-calendário: 2008

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - DCOMP. SALDO NEGATIVO. AUTO DE INFRAÇÃO CIENTIFICADO AO SUJEITO PASSIVO APÓS A TRANSMISSÃO DA DCOMP QUE ALTERA O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO NO MESMO ANO-CALENDÁRIO.

A data da transmissão a DCOMP deve ser tomada como referência na análise que busque verificar se os créditos tributários ali declarados são líquidos e certos.

Eventuais lançamentos científicos ao sujeito passivo posteriormente à transmissão da DCOMP não podem interferir na apuração do crédito ali declarado e utilizado para extinguir débitos então confessados. A legislação contempla mecanismos para que tais lançamentos possam ser discutidos e sejam cobrados em procedimento próprio, independente do processo administrativo referente à DCOMP.

Quando a unidade de origem deixa de analisar integralmente o mérito do direito creditório em virtude da identificação de algum óbice preliminar, uma vez superado tal obstáculo devem os autos retornar a tal unidade para a continuidade da análise.

## Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto para conhecer e dar parcial provimento ao recurso especial, com retorno dos autos à unidade de origem para a análise do mérito da compensação declarada, independentemente do resultado do processo administrativo 13116.722101/2011-41.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

## Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Redator Designado

Na oportunidade da apresentação do voto pela d. relatora, os argumentos trazidos pela mesma, em princípio, me sensibilizaram. Porém, dadas as nuances que a discussão por certo comporta e me aprofundando na análise da questão cheguei à conclusão diversa da apontada pela relatora, assim como a maioria do colegiado, cabendo-me redigir o voto vencedor.

De fato, são fortes os argumentos trazidos pela d. relatora no sentido de que tendo a contribuinte utilizado o saldo negativo de IRPJ em compensação pleiteada por meio de Declaração de Compensação - DComp, antes de qualquer procedimento do Fisco com vistas ao exame da apuração realizada e dos valores devidos, o valor utilizado na DComp não estaria mais disponível para compor a apuração de eventuais diferenças identificadas pela fiscalização.

O caráter extintivo do débito compensado, previsto na lei que rege o instituto da compensação, ainda que “sob condição resolutória de sua ulterior homologação”, indicariam, em tese, a indisponibilidade do crédito utilizado na DComp.

Nessa linha de raciocínio não poderia o Fisco buscar tal crédito para efetuar a compensação de ofício com outros débitos, nem mesmo aquele decorrente da revisão da apuração do próprio período que deu ensejo ao seu surgimento.

Por outro lado, a autoridade fiscal ao realizar a atividade do lançamento de ofício, tem a obrigação de considerar para fins de apuração do montante devido as importâncias descontadas ou pagas sobre as receitas e rendimentos que compõe a apuração do período, nos termos dos artigo 836 e 837 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/1999 - RIR/1999)<sup>1</sup>.

Nesse sentido, a Solução de Consulta Interna - SCI da Cosit nº 23/2006 traz o seguinte entendimento:

ORIGEM: Coordenação-Geral de Fiscalização.

ASSUNTO: Dedução do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

EMENTA: Na constituição de ofício do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os

---

<sup>1</sup> Art. 836. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142).

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142, parágrafo único).

Art. 837. No cálculo do imposto devido, para fins de compensação, restituição ou cobrança de diferença do tributo, será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação, sobre rendimentos incluídos na declaração (Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966, art. 9º).

**valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.**

A autoridade fiscal deve considerar os valores de IRPJ e CSLL referentes ao período de apuração fiscalizado, apurados pelo sujeito passivo, mediante adoção de forma de tributação diversa daquela aplicada pela autoridade fiscal no curso da fiscalização, lançando apenas a diferença de imposto ou contribuição apurado.

**Qualquer outro crédito somente poderá ser objeto de pedido de restituição ou compensação por iniciativa do contribuinte nos termos da legislação pertinente à matéria.**

Assim, verifica-se que a norma que rege o tributo aponta para uma obrigação da autoridade fiscal em considerar os tributos retidos ou pagos antecipadamente sobre as receitas e rendimentos que integram a apuração do período para fins de quantificar as diferenças devidas.

Isto implica, eventualmente, na utilização do valor que a princípio configuraria um saldo negativo na apuração realizada pela contribuinte.

Não se discute o direito do contribuinte de utilizar em compensação os créditos por ele apurados, mas esses créditos serão submetidos ao crivo da autoridade para a homologação posterior, podendo ser infirmados.

O principal argumento que levou à instituição do procedimento de compensação automatizado, por meio de Declaração de Compensação, é de que não era razoável que o contribuinte fosse obrigado a pagar novas exações ao Fisco enquanto detinha créditos passíveis de restituição que levavam anos para serem analisados e efetivamente restituídos.

Por outro lado, também não se afigura razoável que o Fisco efetue a restituição de valores efetivamente devidos pelo contribuinte por meio de compensação de outros débitos para, posteriormente, buscar a satisfação desse crédito através de outro procedimento de cobrança.

Assim, em que pese a declaração de compensação possa, em muitos casos, preceder a revisão da base de cálculo pelo Fisco, tal fato não impede que a autoridade administrativa ao exame do pedido de compensação e/ou no procedimento de revisão, identificar que a base de cálculo apurada pelo contribuinte é inferior a efetivamente devida, de sorte que o saldo negativo inicialmente apurado pode não existir ou ser insuficiente para a extinção integral da compensação.

Nessa linha, os próprios contribuinte têm defendido, com certa dose de razão, em seus recursos que o crédito deva ser constituído por lançamento, propiciando a discussão da revisão da base de cálculo efetuada pelo Fisco em procedimento próprio, porém não desvinculado do pedido de compensação.

O problema que vislumbro no presente caso, é que esta liquidação do direito creditório pleiteado se deu de forma apartada nos dois processos, que não foram vinculados desde a origem e tramitaram em tempos distintos.

Não resta dúvida que o crédito pleiteado no presente pedido de compensação restou integralmente aproveitado para reduzir o montante devido relativo ao próprio IRPJ do período e apuração, por meio do processo administrativo nº 13116.722101/2011-41, que conforme bem informado pela d. relatora em seu relatório, encontra-se julgado, inclusive em instância especial, tendo sido mantida a exigência principal (da qual se deduziu o saldo negativo apontado como crédito na DComp objeto dos autos).

Portanto, de uma forma ou de outra ocorreu o aproveitamento dos valores pagos pela contribuinte que, na apuração por ela efetuada, haviam superado o montante anual devido.

Por fim, é importante destacar que o contribuinte não sofreu qualquer prejuízo quanto ao seu direito de crédito, como bem apontado pelo d. conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto, relator do acórdão recorrido, *verbis*:

[...]

É importante ressaltar que o contribuinte não é prejudicado com a utilização do saldo negativo de IRPJ para dedução do lançamento de ofício, pois naqueles autos deixou-se de aplicar penalidade de 75% sobre todo o saldo negativo aproveitado de ofício, enquanto no caso da declaração de compensação, em caso de não homologação, é cobrada multa moratória de 20% e multa isolada de 50%, ambas sobre os débitos cuja homologação não venha a ser homologada.

Desta feita, uma decisão no sentido pleiteado pelo contribuinte representaria no aproveitamento em duplicidade do mesmo crédito e no seu enriquecimento sem causa.

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado

## Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Esta Conselheira divergiu da I. Relatora para negar provimento ao recurso especial da Contribuinte.

Diversamente da premissa fixada no paradigma nº 1302-001.394, são recorrentes as contestações dirigidas a créditos utilizados em compensação em razão da *constatação de fatos que alterem a apuração do IRPJ de determinado ano-calendário, já declarado pelo contribuinte*. Frequentes são os litígios que, inclusive, alcançam esta instância especial em face de objeções postas pela autoridade fiscal encarregada de revisar compensações declaradas pelos sujeitos passivos e que, eventualmente, demandam exame da base de cálculo do período de apuração do indébito. E, em tais ocorrências, a discussão mais se dirige ao prazo decadencial aplicável para tanto, do que à possibilidade de a autoridade fiscal deixar de reconhecer o direito creditório sem a lavratura de auto de infração para retificação da base de cálculo ou da alíquota aplicável no período de apuração sob exame. De fato, há relativo consenso que a autoridade fiscal somente necessita formalizar lançamento para exigência de crédito, permitindo-se a redução ou anulação de apuração credora mediante, apenas, despacho decisório devidamente motivado.

Não há, portanto, esta cristalização do direito creditório do sujeito passivo a partir da formalização de sua apuração em declaração. Isto porque, em essência, direitos creditórios evidenciados em declarações, seja DIPJ, DCTF ou outras, não se revestem de certeza e liquidez na forma exigida pelo art. 170 do CTN para, assim, se prestarem à extinção de créditos tributários apurados pelo sujeito passivo. A compensação mediante Declaração de Compensação – DCOMP, na forma estabelecida desde a Medida Provisória nº 66, de 2002, convertida na Lei nº 10.637, de 2002, define contornos formais para conferir ao sujeito passivo a credibilidade de assim declarar extintos seus débitos, mas condiciona a sua extinção definitiva à homologação dessa atividade pela autoridade tributária competente, ou à homologação tácita em razão do decurso do prazo de 5 (cinco) anos da entrega da DCOMP sem tais verificações.

O direito creditório informado em DCOMP, portanto, somente reúne atributos formais de certeza e liquidez. Para assim ser afirmado materialmente, o crédito deve ser reconhecido por autoridade competente, em procedimento regular, ou em razão do decurso do prazo que a lei estipula para que assim se faça. Neste contexto, a extinção dos débitos por compensação declarada pelo sujeito passivo na forma do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com as alterações promovidas a partir da Medida Provisória nº 66, de 2002, apenas impede a autoridade fiscal de exigir os débitos compensados.

Em consequência, a autoridade fiscal designada para revisar a apuração do sujeito passivo, ao se deparar com apuração credora, da qual resultou direito creditório admitido formalmente em compensação para extinção de débitos mediante DCOMP, não enfrenta qualquer limitação em seu dever de, na forma do art. 142 do CTN, *verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*. Para determinar o tributo devido, a autoridade lançadora tem a competência de questionar não só a base de cálculo, como também a alíquota aplicada e as deduções computadas pelo sujeito passivo.

Veja-se que o Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 1999 – RIR/99, assim associa esta determinação legal ao art. 9º do Decreto-lei nº 94, de 1966:

Art. 836. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142).

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional (Lei nº 5.172, de 1966, art. 142, parágrafo único).

Art. 837. No cálculo do **imposto devido**, para fins de compensação, restituição ou **cobrança** de diferença do tributo, **será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação**, sobre rendimentos incluídos na declaração (Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966, art. 9º). (*negrejou-se*)

Na versão vigente, aprovada pelo Decreto nº 9.580, de 2018, o Regulamento do Imposto de Renda traz em seu art. 899 a referência ao art. 12, inciso V da Lei nº 9.250, de 1995, aplicável à apuração de imposto de renda devido por pessoas físicas, e a indicação ao art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, aplicável às pessoas jurídicas, no seguinte ponto em destaque:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

[...]

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

**III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;**

IV -do imposto de renda pago na forma deste artigo. (*negrejou-se*)

Apesar da ênfase, apenas, nas deduções decorrentes de retenções na fonte, considerando a equivalente natureza de antecipação conferida às estimativas, é válido concluir que na constituição mediante lançamento de ofício do IRPJ ou CSLL, devem ser considerados, para efeito de dedução do imposto ou da contribuição devida, os valores de IRPJ e de CSLL decorrentes de retenção na fonte ou de antecipação (estimativas) referentes às receitas compreendidas na apuração.

Note-se, inclusive, que quando a autoridade lançadora assim não procede, há arguições de nulidade do lançamento. Esta Conselheira já enfrentou questionamentos desta

natureza, assim se manifestando no voto condutor da Resolução nº 1302-000.428<sup>2</sup> que, antes de concluir pela necessidade de conversão do julgamento em diligência, rejeitou preliminar de nulidade nos seguintes termos:

#### RELATÓRIO

[...]

Reitera a arguição de nulidade do lançamento porque *(a) na apuração da base tributável, não se procedeu à dedução dos recolhimentos efetuados pela Recorrente a título de antecipação nos anos-calendário de 2006 e 2007, em conformidade com Solução de Consulta Interna nº 23/06; (b) o I. Agente Fiscal não efetuou a recomposição das apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL; e (c) foram cometidos diversos outros equívocos pelo D. Agente Fiscal na apuração dos tributos supostamente devidos.*

Argúi a nulidade do lançamento em razão da desconsideração das antecipações realizadas nos anos-calendário 2006 e 2007, destaca que a constituição da *obrigação tributária somente pode ser feita em estrita conformidade com o que está disposto em lei*, e esta prescreve que as antecipações devem ser deduzidas ao final do período de apuração correspondente, para fins de determinação do tributo devido. Afirma que há erro de direito, ou erro no critério jurídico utilizado, pois a autoridade lançadora deixou de observar o que determina a lei para fins de apuração do *quantum debeatur* de IRPJ e CSLL na sistemática do lucro real anual.

Demonstra que, admitindo as antecipações, o IRPJ em 2006 seria negativo e o valor apurado em 2007 seria reduzido a R\$ 2.645.777,67. Não reproduz esta demonstração para a CSLL, mas especifica a forma de quitação das estimativas de ambos os tributos, apontadas para aqueles anos-calendário, e conclui que o lançamento carece de elemento essencial, qual seja, seu motivo.

Opõe-se à cogitação de que *as deduções e antecipações de IRPJ e CSLL tiveram por efeito a formação de saldos negativos que foram utilizados pela Recorrente em Declarações de Compensação*, ressaltando *ser dever da Fiscalização apurar corretamente os tributos devidos e invocando o entendimento firmado na Solução de Consulta Interna COSIT nº 23/2006*. Defende que naquele ato determinou-se, para toda e qualquer constituição de ofício de IRPJ e CSLL, a dedução das retenções na fonte ou antecipações referentes às receitas compreendidas na apuração, entendimento também refletido no Ato Declaratório Normativo COSIT nº 58/94 e em acórdãos administrativos que cita. Assevera *que os saldos negativos de IRPJ e CSLL somente são passíveis de restituição e compensação quando constituem legítimos pagamentos a maior do tributo*, de modo que uma revisão fiscal da apuração não autoriza que se fale em pagamento a maior de tributo.

52. *Ora, a formalização posterior de Declarações de Compensação pela Recorrente em nada altera o dever de ofício do D. Agente Fiscal de, efetivamente, apurar o IRPJ e a CSLL devidos ao final do período, considerando as antecipações regularmente quitadas nos anos-calendário de 2006 e 2007.*

Alerta que a manutenção da autuação fiscal, com redução, apenas, do montante exigido por meio da dedução de estimativas, consiste alteração no critério jurídico do lançamento, e é vedado pelo art. 146 do CTN.

[...]

#### VOTO

[...]

<sup>2</sup> Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa (presidente da turma), Alberto Pinto Souza Júnior, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Rogério Aparecido Gil e Talita Pimenta Félix.

A recorrente argui a nulidade do lançamento porquê: *(a) na apuração da base tributável, não se procedeu à dedução dos recolhimentos efetuados pela Recorrente a título de antecipação nos anos-calendário de 2006 e 2007, em conformidade com Solução de Consulta Interna nº 23/06; (b) o I. Agente Fiscal não efetuou a recomposição das apurações do Lucro Real e da Base de Cálculo da CSLL; e (c) foram cometidos diversos outros equívocos pelo D. Agente Fiscal na apuração dos tributos supostamente devidos.*

A nulidade dos atos administrativos de lançamento é regida pelo Decreto nº 70.235/72 que, em seu art. 59, inciso I, prevê a hipótese de lavratura por pessoa incompetente, e em seu art. 10 traça os requisitos essenciais para a formalização do auto de infração. Tais dispositivos legais alinharam-se ao art. 142 do CTN que também estabelece a formalização do lançamento por autoridade administrativa competente e exige, para sua validade, a verificação da *ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, a determinação da *matéria tributável*, o cálculo do *montante do tributo devido* e a identificação do *sujeito passivo*.

Diante deste contexto, inexiste nulidade quando a autoridade lançadora deixa de deduzir, da base tributável, prejuízos e bases negativas acumulados em períodos anteriores, na medida em que esta compensação é uma faculdade do sujeito passivo, nos termos do que dispõe a Lei nº 9.065/95:

[...]

Também não há falar em nulidade quando a autoridade lançadora deixa de considerar, na determinação do tributo a ser exigido, recolhimentos ou antecipações promovidos pelo sujeito passivo. Embora seja discutível a natureza da dedução das antecipações invocadas pela contribuinte, assim como o procedimento a ser adotado em face do sujeito passivo que já se valeu de eventual saldo negativo daí resultante para compensação de outros débitos, não é possível afirmar, como pretende a recorrente, que a desconsideração destes aspectos represente a ausência de elemento essencial ao lançamento tributário.

A verificação da *ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente*, a determinação da *matéria tributável*, o cálculo do *montante do tributo devido* e a identificação do *sujeito passivo*, nos termos do art. 142 do CTN, estão presentes quando a autoridade lançadora identifica a infração e recompõe a base tributável, determinando o tributo devido e promovendo o lançamento da parcela superior àquela inicialmente calculada pelo sujeito passivo. As deduções de recolhimentos e antecipações, a partir deste ponto, representam a extinção do crédito tributário, e a existência de parcela que surte tal efeito em relação ao valor exigido reveste a natureza de *fato extintivo do direito* do Fisco, que deve ser alegado pelo sujeito passivo em seus recursos administrativos, desencadeando a discussão acerca de sua admissibilidade para redução do valor lançado.

Ressalte-se que, no presente caso, a autoridade lançadora observou a opção da contribuinte pela apuração anual do lucro real, e por consequência da base de cálculo da CSLL, reconstituindo esta apuração para determinar o efeito da infração constatada, consoante determina o art. 24 da Lei nº 9.249/95. Logo, não há erro de direito na apuração do crédito tributário, podendo existir, apenas, erro de fato, se provada a existência de antecipações ou recolhimento que deveriam ter reduzido os tributos devidos para fins de exigência.

Quanto à alegada burla ao prazo decadencial para confirmação de elementos determinantes do crédito tributário, ou alteração do critério jurídico do lançamento mediante admissibilidade daquelas deduções, tratam-se, também, de aspectos materiais a serem considerados no momento da apreciação da prova destas antecipações e recolhimentos pelo sujeito passivo, e não em âmbito preliminar de validade do lançamento. De fato, estando as antecipações e recolhimentos declarados, caberá ao julgador decidir se esta prova é suficiente ou se outros questionamentos podem ser feitos acerca dos fatos extintivos do crédito tributário alegados pelo autuado. Aliás, é oportuno registrar que está em pauta nesta sessão de julgamento, para apreciação do

Colegiado, o litígio instaurado em razão da não homologação das compensações vinculadas ao saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2007, objeto do processo administrativo nº 10783.720011/2013-26, no qual o crédito não foi reconhecido pela autoridade fiscal em razão da revisão da base de cálculo da CSLL promovida por meio deste lançamento, decisão esta parcialmente revertida pela autoridade julgadora de 1ª instância em razão da não utilização das antecipações de CSLL na determinação dos valores aqui lançados.

Acrescente-se, ainda, que, uma vez instaurada a fase litigiosa do procedimento fiscal, cabe à autoridade julgadora analisar a procedência ou não do lançamento fiscal, mediante apreciação das alegações de defesa apresentadas pelos interessados, inclusive quanto à exatidão dos cálculos da exigência fiscal, cujo exame constitui matéria de mérito. A mudança do critério jurídico, nos termos do art. 146 do CTN, somente ocorreria quando a autoridade julgadora, ao analisar um lançamento completo e acabado, refaz sua materialidade e sua fundamentação. Eventual correção dos cálculos da exigência não acarreta qualquer alteração do critério jurídico, se mantida a motivação da glosa originalmente promovida e a forma de apuração (lucro real anual) adotada pela autoridade lançadora. Não fosse assim, e os julgamentos administrativos sempre resultariam em procedência ou improcedência do lançamento, e nunca em procedência parcial.

Por tais razões, o presente voto é no sentido de REJEITAR as arguições de nulidade do lançamento.

Assim, quando a autoridade fiscal limita a revisão da apuração do tributo pelo sujeito passivo à verificação da base de cálculo e da alíquota aplicável, sem nada dizer acerca das deduções por ele promovidas, a consequência desse proceder será a inexistência de qualquer óbice a ser oposto ao sujeito passivo que venha a pretender o reconhecimento das antecipações para redução do tributo lançado, caso em que será avaliado se o fato de ele já ter destinado o crédito a compensação lhe permite pretender, em defesa administrativa ao lançamento, a utilização daquele mesmo crédito. Ao reverso, se a autoridade fiscal expande a revisão para também contemplar as antecipações informadas pelo sujeito passivo, tem ela a possibilidade, inclusive, de exigir confirmação daqueles elementos redutores. Caso os admita no lançamento sem questionamento, o seu consumo será suficiente para infirmar o crédito utilizado em compensação e impor o seu não reconhecimento pela autoridade competente para análise da compensação. Somente eventualmente surgirá discussão se, na hipótese de desconstituição do lançamento em julgamento, a autoridade competente para análise da compensação pode erigir objeções às antecipações antes não questionadas no procedimento fiscal, mormente se aquela desconstituição ocorrer antes do decurso do prazo de homologação tácita das compensações declaradas para utilização do crédito formado com aquelas antecipações.

No presente caso, em procedimento fiscal paralelo, a autoridade lançadora, ao constatar receitas operacionais não computadas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, adicionou esses valores ao lucro real do período, inclusive para, assim, corretamente determinar o adicional devido no âmbito da apuração do IRPJ. Do total de tributo devido, deduziu as antecipações indicadas em DIPJ e aferiu o valor que submeteu à penalidade agravada. Tal se deu em 30/11/2011, depois de a autoridade competente para análise da DCOMP já ter negado, nestes autos, reconhecimento ao direito creditório do sujeito passivo por glosa das estimativas cujo parcelamento não fora confirmado. Antes do julgamento de 1ª instância, em razão da conversão do julgamento em diligência, a existência do lançamento foi consignada nestes autos, sendo referida no despacho decisório complementar de e-fls. 151/155, o qual também indica a aplicação de multa isolada por compensação não-homologada. Ao final, a autoridade julgadora de 1ª instância mantém a não-homologação diante das evidências, nos autos, de que o sujeito passivo não dispunha de saldo negativo no período fiscalizado.

Em tais circunstâncias, deixou de ter relevo os óbices inicialmente postos em razão do alegado parcelamento das estimativas, e a não-homologação restou confirmada em face da apuração de saldo devedor, e não negativo, no ano-calendário fiscalizado, ainda que admitidas as antecipações cujo parcelamento fora questionado.

Há, portanto, constituição, mediante lançamento, de apuração devedora pelo sujeito passivo antes da homologação, expressa ou tácita, da compensação declarada pelo sujeito passivo em 27/04/2010, com o direito creditório que entendia deter no ano-calendário 2008. Infirmada está a certeza e liquidez do crédito originalmente informado em DCOMP, devendo subsistir sua não-homologação, como também exposto no voto condutor do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Fernando Brasil de Oliveira Pinto:

Em relação ao período de apuração objeto do presente pedido (ano-calendário de 2008), foi lavrado auto de infração de IRPJ posteriormente à transmissão da Dcomp (processo 13116.722101/2011-41).

Tanto a decisão da unidade de origem, quanto o julgado de primeira instância, entenderam por bem computar o IRPJ lançado de ofício no cômputo do IRPJ devido no período, implicando a reversão do saldo negativo inicialmente apurado pela Recorrente, redundo, ao fim e ao cabo, em saldo a pagar de IRPJ.

Entendo que, em princípio, no momento da lavratura do auto de infração há de se observar se há saldo negativo disponível. Em caso afirmativo, deverá a autoridade fiscal, na lavratura do auto de infração, levar em consideração o saldo de IRPJ, deduzindo-se do valor a ser lançado. Com tal procedimento, evita-se a cobrança do tributo, com multa de ofício, que o contribuinte já recolheu e encontra-se em poder do Fisco.

Nessa hipótese, se o contribuinte vier a apresentar PER/Dcomp após a lavratura do auto de infração, somente se pode seguir adiante da análise do pedido de restituição/compensação quando já houver decisão administrativa a respeito da lavratura do auto de infração.

No caso concreto, a transmissão da Dcomp se deu antes da lavratura do auto de infração.

Contudo, a autoridade fiscal lançadora utilizou-se do suposto saldo negativo do contribuinte para deduzir o IRPJ lançado de ofício. Nesse cenário, se a Dcomp transmitida pela Recorrente for homologada, estar-se-á diante de **dupla utilização do mesmo crédito**, o que não se pode admitir.

O lançamento em questão foi analisado pelo CARF na sessão de 27 de agosto de 2014, tendo sido mantida a exigência do IRPJ lançado, exonerando-se tão somente as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas (Acórdão 1401-001.255).

Opostos embargos de declaração, na sessão de 01 de fevereiro de 2016 os mesmos foram rejeitados (Acórdão 1401-001.516).

Alega a Recorrente que haveria de se aguardar a decisão definitiva naqueles autos para que se pudesse analisar o mérito da presente lide.

Discrevo de tal entendimento. Tal decisão não necessita ser definitiva, bastando que ambos os processos ao menos estejam na mesma fase processual, tal qual ocorreria se os autos estivessem apensos (situação em que ambos seriam julgados na mesma sessão).

Saliento que o atual Regimento Interno do CARF, em seu art. 6º, § 6º, corrobora tal entendimento ao determinar que,

*ART. 6º. [...]*

*§ 6º. Se o processo principal e os decorrentes e os reflexos estiverem localizados em Seções diversas do CARF, o colegiado deverá converter o julgamento em diligência para determinar a vinculação dos autos e o sobrerestamento do*

*julgamento do processo na Câmara, de forma a aguardar a decisão de mesma instância relativa ao processo principal. [grifo nosso]*

Assim, já havendo decisão do CARF quanto ao recurso voluntário do processo principal, nada impede que se realize também o julgamento do recurso voluntário atinente ao pedido de restituição/compensação, devendose, contudo, **determinar o apensamento dos autos para que os efeitos de eventual reforma no processo relativo ao auto de infração sejam automaticamente replicados na execução do acórdão referente ao processo de restituição/compensação, execução essa que deverá aguardar a decisão administrativa irreformável em relação ao lançamento de ofício.**

É importante ressaltar que o contribuinte não é prejudicado com a utilização do saldo negativo de IRPJ para dedução do lançamento de ofício, pois naqueles autos deixouse de aplicar penalidade de 75% sobre todo o saldo negativo aproveitado de ofício, enquanto no caso da declaração de compensação, em caso de não homologação, é cobrada multa moratória de 20% e multa isolada de 50%, ambas sobre os débitos cuja homologação não venha a ser homologada.

Por fim, é imperioso destacar que mesmo que houvesse a extinção do crédito tributário lançado de ofício, mediante pagamento, o cenário não se alteraria, pois, conforme já salientado, já se deduziu o saldo negativo na realização do lançamento.

Assim sendo, voto por negar provimento ao recurso em relação às DComp, confirmando a decisão recorrida de não homologar as compensações pleiteadas.

Neste contexto, cumpre apenas cuidar que o processo decorrente seja julgado depois de definido, em mesma instância, o sucesso do processo principal. Assegurado, assim, estará o direito de o sujeito passivo discutir seu direito creditório em face do resultado do julgamento administrativo acerca do débito apontado pela autoridade fiscal para o mesmo período. No presente caso, por exemplo, se infirmado o crédito tributário lançado, o sujeito passivo teria interesse em retomada a discussão acerca do parcelamento das estimativas, vez que esta objeção também foi posta, tempestivamente, na análise paralela do direito creditório destinado a compensação. Contudo, mantido o lançamento na esfera administrativa, infirmado está o saldo negativo do ano-calendário 2008, o que dispensa o retorno dos autos na forma proposta pela I. Relatora.

Estas as razões, portanto, para NEGAR PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

*(documento assinado digitalmente)*

EDELI PEREIRA BESSA