



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16561.720058/2018-95
ACÓRDÃO	9101-007.443 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	10 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	MERCEDES-BENZ DO BRASIL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2013

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LANÇAMENTO FISCAL. SALDO NEGATIVO DE IRPJ DISPONÍVEL EM MONTANTE SUPERIOR AO CRÉDITO LANÇADO. DEDUÇÃO DO MONTANTE A RESTITUIR. IMPOSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO DE MULTA DE OFÍCIO E JUROS.

Existindo saldo negativo de IRPJ pendente de restituição/compensação, por ocasião do lançamento de diferenças de imposto apuradas pela autoridade fiscal cabe apenas a redução do saldo a restituir, sem a imposição de penalidade de multa e juros.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento. Votou pelas conclusões, quanto ao conhecimento e ao mérito, a Conselheira Edeli Pereira Bessa, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado – Relator

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 Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 1301-006.561, de 21 de Setembro de 2023, proferido pela 1ª Turma da 3ª Câmara da 1ª Seção do CARF, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2013

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. OFENSA À MATERIALIDADE DOS TRIBUTOS. NÃO OCORRÊNCIA.

Não se reputa nulo o lançamento quando presentes os elementos do art. 10 do Dec. nº 70.235, de 1972, e do art. 142 do Código Tributário Nacional.

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

Ano-calendário: 2013

SALDO NEGATIVO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS LANÇADOS.

Uma vez constatado que o contribuinte, antes do encerramento da ação fiscal, apresentou pedido de restituição do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário fiscalizado, é descabida a pretensão de que esse mesmo valor seja deduzido na apuração dos créditos tributários lançados.

Cientificada, a contribuinte opôs embargos de declaração, alegando omissões e contradições no acórdão proferido, quanto aos seguintes pontos:

a) Da contradição e omissão quanto ao bloqueio do saldo passível de restituição – necessidade da urgente liberação dos valores bloqueados;

b) Da contradição e obscuridade quanto à nulidade do Auto de Infração pela falta de recálculo do IRPJ supostamente devido; e

c) Da omissão quanto à efetiva inexistência de valor a pagar dos tributos.

O presidente do colegiado *a quo* rejeitou integralmente os embargos de declaração por meio do despacho de fls. 6896/6898, do qual a contribuinte tomou ciência em 08/03/2024 (fls. 6903).

Em 25/03/2024 (fl. 6905) a contribuinte interpôs recurso especial (fls. 6908/6940) contra a decisão alegando divergência jurisprudencial quanto às seguintes matérias:

1) Cabe à CSRF a revisão de acórdãos de turma ordinária do CARF que deixam de apreciar relevante matéria de defesa apresentada pelo contribuinte em sede de recurso voluntário – nulidade por vício de procedimento. Indica como paradigmas o Acórdão CSRF/01.03.281 e Acórdão nº 203.09.350;

2) Da necessidade de amortização do saldo negativo reconhecido e disponível na data de lavratura dos autos de infração com os tributos em exigência. Indica como paradigmas o Acórdão nº 1401- 003.046 e o Acórdão nº 1401-000.795.

O recurso especial foi parcialmente admitido por meio do despacho do presidente da 3ª Câmara, apenas com relação à segunda matéria, nos seguintes termos:

[...]

2) Da necessidade de amortização do saldo negativo reconhecido e disponível na data de lavratura dos autos de infração com os tributos em exigência.

Nesta segunda matéria, objetivando apontar divergência jurisprudencial, a Recorrente alega que, *o v. Acórdão negou provimento ao recurso voluntário da Recorrente sob o fundamento de que a transmissão de pedido de restituição seria suficiente para afastar sua pretensão acerca da absorção do saldo devedor dos presentes autos com o IRPJ recolhido em excesso (saldo negativo) no período.*

E que, de outro giro, no primeiro paradigma *adotou-se o entendimento de que remanescendo crédito de saldo negativo não utilizado em declarações de compensações transmitidas pelo contribuinte, há de se reconhecer a possibilidade de absorção do crédito correspondente pelo débito objeto de lançamento por meio de auto de infração, afastando-se a exigência de multa de ofício e de juros moratórios.*

Já, no acórdão paradigma 2, *adotou-se o entendimento de que uma vez lavrado auto de infração de IRPJ no período em que foi apurado saldo negativo objeto de PER/DCOMP transmitido pelo contribuinte, se, após efetuar o recálculo do tributo devido no período, este permanecer negativo, deverá a Autoridade Fiscal proceder ao ajuste do saldo negativo e não à exigência do IRPJ que se verificou ser indevido, devendo este ajuste surtir efeito imediato em eventuais PER/DCOMPs transmitidos*

Como visto, no acórdão recorrido decidiu-se que não seria possível que, no lançamento, a Autoridade Fiscal “abatesse” dos valores exigidos a título de IRPJ, o saldo negativo apurado em DIPJ. Isto porque, para o Colegiado, a Recorrente se adiantou e usufruiu, ela própria, do saldo negativo pois, após o início da ação fiscal, que se deu em 29/07/2016, ela própria pleiteou a restituição do valor integral do saldo negativo, de R\$ 77.666.316,35, em 14/12/2016, mediante a transmissão de PER. Esse saldo negativo foi integralmente reconhecido e a Recorrente utilizou-se de parte desse valor para compensar débitos nas DComps vinculadas a este crédito (e-fls. 6378/6382, 6383/6388, 6389/6397, 6398/6402, 6403/6407, 6408/6417, 6418/6422, 6423/6427, 6428/6437, 6438/6442, 6443/6447, 6448/6452, 6453/6459, 6460/6465, 6466/6470, 6471/6477, 6478/6482, 6483/6491, 6492/6499, 6500/6504, 6505/6511, 6512/6517, 6518/6523 e 6524/6528), o que ocasionou, inclusive, a redução do saldo negativo apurado, de R\$ 77.666.316,35, para R\$ 50.528.014,77.

Portanto, para o Colegiado, o pleito da defesa implicaria em aproveitamento em duplicidade desse saldo negativo, ou seja, o mesmo valor seria utilizado para restituição à Recorrente e para ser abatido dos valores lançados, o que seria incabível, para a Turma.

Assim, o fundamento de decidir do acórdão recorrido não se limitou à assertiva de que a “mera transmissão de um pedido de restituição” prejudicaria o seu pleito. O relator explicou que a transmissão do PER possibilitou à Recorrente reaver o valor do saldo negativo, assim como utilizá-lo em compensações com outros débitos, como efetivamente ocorreu, e que atender ao seu pleito implicaria em aproveitamento em duplicidade do respectivo montante.

O primeiro paradigma ofertado para este tema não se encontra reformado em sua tese. A decisão tem a seguinte ementa, na parte em que importa à análise:

Acórdão nº 1401- 003.046

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

[...]

EXISTÊNCIA DE SALDOS NEGATIVOS NÃO UTILIZADOS PARA DEDUÇÃO DO IRPJ E CSLL LANÇADOS. POSSIBILIDADE.

Comprovando-se a existência de saldos negativos de IRPJ e CSLL não utilizados pela empresa em declarações de compensação, autoriza-se a utilização dos valores já reconhecidos e ainda disponíveis para a dedução dos valores lançados.

Não podem ser considerados neste procedimento valores que a empresa entende serem novos créditos, posto que estes tem de ser reconhecidos no processo específico de restituição e não neste procedimento.

[...]

Este paradigma julgou lançamentos de IRPJ, CSLL incidentes sobre glosa de despesas - Pagamento por serviços prestados por pessoas jurídicas inexistentes - documentos considerados inidôneos, e IRRF sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados, todos com multa qualificada de 150% e atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, referentes aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, decorrente da Operação Lava Jato.

Este paradigma deu parcial provimento aos recursos voluntários, para, dentre outros, promover a dedução, ou o aproveitamento dos saldos negativos de IRPJ dos anos de 2012 e 2013, abatendo, dos valores lançados, os montantes disponíveis de saldos negativos.

O relator acatou o pleito e manifestou-se no sentido de que a análise do direito creditório remanescente de saldos negativos disponíveis e passíveis de utilização se daria sobre os montantes *“reconhecidos até o momento nos processos de restituição”* e que *“ainda possuam saldo remanescente passível de utilização na dedução dos valores lançados neste processo”*. E promoveu a análise de cada um dos processos relativos aos pedidos de restituição de saldos negativos, demonstrando os valores pleiteados, se havia, ou não, utilização parcial ou integral em compensações e se havia saldos negativos disponíveis para serem utilizados na dedução ou no “abatimento” dos valores exigidos nos lançamentos daquele processo, como exemplifica o seguinte trecho do voto:

[...]

(...) Assim, enquanto não forem reconhecidos créditos adicionais, além dos reconhecidos até o momento nos processos de restituição, nossa análise prender-se-á apenas aos créditos já analisados e reconhecidos que ainda possuam saldo remanescente passível de utilização na dedução dos valores lançados neste processo.

[...]

Nestas telas de sistema constam os valores de restituição requeridos pelo contribuinte, os valores já reconhecidos e os que se encontram em discussão e os valores já utilizados em PER/DCOMP pela empresa. Assim, a apuração dos saldos passíveis de utilização foi feita mediante o confronto entre o valor do crédito reconhecido e o valor já utilizado. No caso de existir saldo de crédito nestes processos, estes poderão ser utilizados para abater os valores lançados.

Vejamos cada um dos períodos alegados: Destaque-se que foram juntados ao processo telas do sistema de controle das compensações onde estão apresentados os valores solicitados pelo contribuinte, já utilizados, os saldos de créditos que ainda podem ser utilizados pela empresa e os valores que ainda se encontram em discussão.

[...]

Este paradigma é apto a caracterizar a divergência suscitada porque, diante de fatos semelhantes ao do presente caso, proferiu tese em sentido oposto àquela adotada no acórdão combatido, manifestando-se pela possibilidade de se utilizar de direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ pleiteado em pedidos de restituição, nos valores remanescentes, após a utilização parcial em compensações.

O segundo paradigma, também não reformado, tem a ementa abaixo transcrita:

Acórdão nº 1401-000.795

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005

IRPJ. AUTO DE INFRAÇÃO. REDUÇÃO DE SALDO NEGATIVO.

Identificada a inclusão de deduções indevidas deve-se, após a competente glosa, integrar o respectivo valor na apuração da base de cálculo para se encontrar o montante do tributo devido. Se remanesce negativo o saldo de tributo a pagar mesmo após a exclusão da dedução indevida, deve-se proceder ao ajuste do saldo negativo do imposto e não a exigência de tributo que, ao final do período de apuração, mostra-se indevido.

Aqui o caso foi de auto de infração de IRPJ do ano-calendário 2005, em razão de o sujeito passivo ter diminuído, indevidamente, a base de cálculo do tributo utilizando-se de saldos de prejuízos fiscais considerados inexistentes. De acordo com a fiscalização, o saldo disponível de prejuízos fiscais para compensação era de R\$ 9.904.623,29, mas a empresa considerou o valor de R\$ 13.320.083,99, excedendo-se em R\$ 3.145.460,70.

Em sua defesa a empresa alegou que realizou, no curso de 2005, pagamentos a título de estimativa em montantes suficientes para cobrir, inclusive, o valor do IR determinado após a glosa do excesso de compensação. O paradigma deu razão à defesa, entendendo, a turma, que a Autoridade Fiscal deveria *ter procedido o ajuste do saldo negativo de IRPJ, e não ter procedido o lançamento do tributo acrescido de multa e juros*.

Prossegue o voto:

[...]

Ora, identificada a ocorrência de compensações indevidas, deve-se, após a competente glosa, integrar o respectivo valor na apuração da base de cálculo para se encontrar o montante do tributo devido. Se remanesce negativo o saldo de tributo a pagar mesmo após a exclusão da dedução indevida, deve ser procedido o ajuste do saldo negativo do imposto, e não a exigência do tributo que, ao final do período de apuração, mostra-se indevido.

No caso dos autos, após a retificação dos valores constantes do presente auto de infração, o IRPJ devido pela Recorrente encontra-se negativo em R\$ 19.714.045,56, e não em R\$ 20.567.910,73, conforme originalmente declarado pela contribuinte.

[...]

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao presente recurso, para reduzir o saldo negativo do ano-calendário de 2005 para R\$ 19.714.045,56 (...), devendo a autoridade executora proceder a devida retificação nos registros próprios.

Veja-se que, neste paradigma, a infração foi a compensação de prejuízos fiscais em montantes superiores aos disponíveis. Em sua defesa o sujeito passivo comprovou que teria saldo de prejuízos fiscais acumulados do ano de 1996 e que, além disso, teria recolhido estimativas em 2005 que também deveriam ser levadas em consideração na apuração final do ano-calendário. O Colegiado levou em consideração o saldo de prejuízos fiscais e as estimativas recolhidas em 2005 e verificou que o resultado final seria, apenas, uma redução do saldo negativo.

De outro giro, no presente caso, o lançamento atinente ao ano-calendário de 2013 refere-se a adições não computadas ao lucro líquido, para apuração do lucro real, decorrentes de ajustes feitos pela fiscalização na **aplicação de métodos de preços de transferência**, bem como sobre compensação indevida de **prejuízos operacionais** em montante superior ao saldo a que tinha direito, **também decorrentes de ajustes de preços de transferência de períodos anteriores**.

Este paradigma não trata de situação fática semelhante o que impede a caracterização de divergência.

Mas nesta matéria a divergência restou caracterizada na comparação com o paradigma anterior, pelo que deve ser dado seguimento ao recurso especial quanto a este tema.

Diante do exposto, proponho seja **DADO SEGUIMENTO PARCIAL** ao Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo, para reapreciação da matéria **2) Da necessidade de amortização do saldo negativo reconhecido e disponível na data de lavratura dos autos de infração com os tributos em exigência**.

[...]

De acordo.

Com fundamento nos artigos 118 e 119, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634 de 2023, resolvo **DAR SEGUIMENTO PARCIAL** ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo, admitindo a rediscussão da seguinte matéria:

2) Da necessidade de amortização do saldo negativo reconhecido e disponível na data de lavratura dos autos de infração com os tributos em exigência.

[...]

A recorrente apresentou agravo contra a admissão parcial do recurso, tendo sido indeferido pelo presidente da CSRF em 12 de agosto de 2024, nos termos do despacho de fls. 7244/7249.

A recorrente traz as seguintes alegações para sustentar o provimento do recurso, *verbis*:

[...]

III.3.3. Do mérito em sentido estrito

75. Conforme exposto nesta peça e exaustivamente demonstrado nos autos pela Recorrente, diante da incontroversa existência de excesso de IRPJ recolhido no ano-calendário de 2013 (saldo negativo), **cujo saldo remanescente não foi objeto de compensação e/ou qualquer forma de utilização e se encontra bloqueado pela própria RFB**, descabe a manutenção do lançamento tal como lavrado e, especialmente, a integralidade da exigência de multa de ofício e de juros de mora.

76. Tal como confirmado pela diligência realizada neste processo, a Recorrente apurou originariamente saldo negativo de IRPJ de R\$77.666.316,35, o qual foi integralmente reconhecido e validado pela Autoridade Fiscal, como se confere:

[...]

77. Diante da transmissão do PER 3946 (demonstrativo de crédito), a Recorrente realizou compensações que se utilizaram de crédito original na quantia de apenas R\$27.138.301,58. Após a transmissão das declarações de compensação (que não foram objeto do presente contencioso), remanesceu excesso de IRPJ recolhido no ano-calendário de R\$50.528.014,77, os quais, repise-se, **foram reconhecidos e deferidos pela Fiscalização após determinação da realização de referida diligência fiscal**.

78. O reconhecimento da existência de excesso de IRPJ recolhido no ano-calendário evidencia a legalidade da pretensão da Recorrente nestes autos. Não se pode olvidar que a natureza do saldo negativo decorre do pagamento antecipado (mediante estimativas mensais, compensações e retenções na fonte) do mesmo IRPJ que é apurado ao término do ano-calendário quando da apresentação de declaração de ajuste anual. Ou seja, é situação recorrente que, ao término do ano-calendário, face o excesso de antecipações recolhidas e/ou retenções na fonte sofridas no período, o contribuinte identifique o pagamento a maior desse tributo – excesso que corresponde ao saldo negativo.

79. Havendo excesso de IRPJ recolhido no período não é possível sequer em tese admitir a manutenção da acusação fiscal de insuficiência de pagamentos desse mesmo tributo no mesmo período. São situações intuitivamente excludentes e, data vênia, **a mera formalização de pedido de restituição eletrônico**, sem nenhuma repercussão na esfera patrimonial da União e cuja finalidade é prioritariamente a de formalizar a existência desse excesso e impedir sua prescrição, **não altera a realidade dos fatos: a existência incontroversa de**

excesso de recolhimento de um tributo afasta qualquer alegação de insuficiência de recolhimento desse mesmo tributo no mesmo período.

80. Com o devido acatamento, o que ressoa óbvio não foi acolhido pelo v. Acórdão. Tivesse a Recorrente vislumbrado, no momento do ajuste anual, a divergência de base de cálculo que foi identificada no curso do procedimento fiscal, naturalmente a Recorrente apuraria voluntariamente montante maior de tributo a recolher e, por conseguinte, teria apurado saldo negativo inferior ao originariamente declarado *in casu*. Mas, em nenhuma circunstância, ainda que tivesse identificado essa divergência, seria devedora ou teria recolhido ainda mais imposto do que aquilo que já havia recolhido. Em nada se justifica, portanto, a manutenção das penalidades de ofício e de juros moratórios autorizada pelo v. Acórdão na situação como a presente.

81. A mera formalização de pedido de restituição não altera essa realidade. O pedido de restituição é o único instrumento de manifestação de vontade conferido pela legislação tributária aos contribuintes para fins de registro e ulterior aproveitamento do excesso de IRPJ recolhido em determinado período. Noutro giro verbal, caso não houvesse a transmissão de PER e, portanto, a manifestação de vontade de aproveitamento dos valores apurados a título de saldo negativo, operar-se-ia a preclusão 3.

82. O pedido de restituição eletrônico relativo ao saldo negativo de IRPJ, em verdade, configura-se como elemento apto a conferir segurança jurídica para ambas as partes da relação tributária. Diante da formulação do pedido, vê-se o contribuinte *(i)* garantido quanto à preclusão do direito que entende deter e *(ii)* certo quanto à possibilidade de aproveitamento dos valores recolhidos a maior caso, dentro do prazo decadencial, não haja questionamento da RFB sobre a adequada apuração do tributo. Por outro lado, ao Fisco é conferido o poder dever de ampla e prévia fiscalização para acolher ou rejeitar o pedido de restituição e/ou homologação da declaração de compensação apresentada pelo contribuinte.

83. Nesse particular, diferentemente do que parece supor o v. Acórdão, o pedido administrativo de restituição não inibe ou prejudica a adequada apuração pela RFB do montante do IRPJ devido pelo contribuinte em cada período. Essa apuração é, e deve ser, plena. O pedido de restituição pode, e deve, ser indeferido (no todo ou em parte) se a apuração original do contribuinte não estiver correta segundo o entendimento da Fiscalização. Nessa hipótese, contudo, a consequência deverá ser tão-somente o indeferimento (total ou parcial) da restituição do excesso de imposto recolhido originariamente, mas jamais a lavratura de auto de infração com a imposição de severa multa de ofício e a exigência de juros moratórios (sem a existência nenhuma de mora).

84. É exatamente isso que se requer, materialmente, nesse processo. Requer-se, em síntese, *(i)* a manutenção do lançamento quanto ao seu montante principal, com a consequente e proporcional redução do saldo negativo de IRPJ passível de restituição, e *(ii)* o cancelamento da exigência de multa de ofício e juros de mora,

pois notadamente ilegais e inaplicáveis à hipótese. Do contrário, data vênia, mantida a possibilidade de exigência de multa de ofício em situações como a presente, estar-se-ia admitindo por vias transversas a imputação de penalidade de ofício e de juros por mero indeferimento do pedido de restituição, o que foi veementemente afastado pelo C. STF, sob o rito da repercussão geral, conforme o julgamento do Tema 736.

85. Em suma, não é legítimo pretender segmentar/segregar a apuração dos tributos e seus recolhimentos face seus respectivos procedimentos de ajuste, recuperação e fiscalização, notadamente quando o pedido do contribuinte sequer interferiu na esfera patrimonial da União, como ocorre no caso. Exas., trata-se de um único IRPJ, em relação a um único ano-calendário, apurado pelo mesmo contribuinte perante uma única RFB, que tem o poder-dever de analisar tanto a regularidade da apuração fiscal, quanto a procedência do pedido de restituição, o que ordinariamente ocorre em um único procedimento de fiscalização, inclusive. A tentativa ilegal de segmentação entre a apuração tributária e seus procedimentos de revisão/recuperação perante a mesma RFB implica, substancialmente, reitere-se, na imposição de multa de ofício e de juros moratórios por indeferimento de pedido de restituição, dado que o crédito de IRPJ remanescente será restituído à Recorrente pela RFB com a dedução (irregular) da multa de ofício e juros de mora cobrados no lançamento.

86. Nesse sentido, merece contundente reparo a conclusão da D. Autoridade *a quo* no sentido de que “*devem ser tratados em separado deste processo o citado pedido de restituição, bem como as compensações que utilizaram este crédito*”. Essa distinção não faz o menor sentido jurídico ou econômico, como se disse, considerada **(i)** a incontroversa existência de excesso de IRPJ recolhido no período, **(ii)** a identidade de partes, do tributo, do período, do caixa beneficiado e **(iii)** o dever de fiscalização imposto à mesma RFB tanto sobre a apuração do tributo, quanto sobre a procedência dos pedidos de restituição.

[...]

88. Reitere-se, ao final, por relevante, para afastar qualquer dúvida a respeito, que na data da lavratura do auto de infração e até os dias de hoje, a Recorrente **(i)** não foi intimada da emissão de ordem de pagamento em seu favor; e **(ii)** possui de forma incontroversa excesso de IRPJ (saldo negativo) suficiente para a absorção da integralidade do débito objeto do auto de infração. Como se disse e ora se reitera, o excesso de IRPJ recolhido pela Recorrente encontra-se formalmente bloqueado pela RFB, conforme informado pelo próprio Relatório Fiscal (em resposta à Resolução). Ou seja, não há a menor dúvida sobre o interesse/manifestação de vontade da Recorrente no sentido de aproveitar o excesso de IRPJ recolhido para a absorção/dedução do débito em referência.

[...]

Os autos foram encaminhados à Procuradoria da Fazenda Nacional em 11/12/2024 (fl. 7257), que apresentou suas contrarrazões em 26/12/2024 (fls. 7258/7263), nas quais alega, preliminarmente, o descabimento do conhecimento do recurso especial para reexame de matéria fática e probatória. No mérito, requer que seja negado provimento ao recurso especial, *mantendo-se o acórdão proferido pela e. Turma por seus próprios e jurídicos fundamentos*.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

Conhecimento

A PFN se insurge contra o conhecimento do recurso, alegando que este exigiria o reexame da matéria fática e probatória.

Entendo que não lhe assiste razão.

A discussão cinge-se apenas à necessidade ou não da autoridade fiscal considerar no lançamento a existência de saldos negativos ainda não restituídos ou compensados pelo sujeito passivo quando da lavratura do auto de infração, dado que tais valores repercutem diretamente na exigência, não apenas do principal como dos respectivos encargos referente a juros e multa de ofício.

Não resta qualquer discussão nos autos quanto à existência ou não de saldo negativo disponível (não restituído ou compensado). Ao contrário, o acórdão recorrido não apenas registra a existência de saldo negativo disponível (não restituído/compensado) como a realização de bloqueio de tais valores remanescentes pela autoridade administrativa na unidade de origem, conforme havia sido determinado anteriormente em Resolução de diligência pelo colegiado *a quo*, *verbis*:

3. Será reproduzido a seguir a primeira parte do teor do “Voto” exarado em sede da referida Resolução. Esclareça-se que seu conteúdo reflete o entendimento deste Relator, para fins do disposto no § 5º do art. 63 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 2015 (que aprova o Regimento Interno do CARF): “[n]o caso de resolução ou anulação de decisão de 1ª (primeira) instância, as questões preliminares, prejudiciais ou mesmo de mérito já examinadas serão reapreciadas quando do julgamento do recurso, por ocasião do novo julgamento” (grifou-se).

[...]

4. Passa-se a se transcrever a segunda parte do “Voto”, cujo teor respeita à diligência realizada:

“(…)

Por fim, a Recorrente requer a realização de diligência para que se comprove o equívoco da suposta exigência e que sejam respondidos os seguintes quesitos:

a) Queira o Sr. AFRF confirmar se considerando os recolhimentos / compensações / retenções de IRRF no ano-calendário de 2013 há saldo suficiente que deveria ter sido considerado para fazer frente ao débito lançado;

b) Queira o Sr. AFRF confirmar se, considerando os recolhimentos / compensações / retenções de IRRF no ano-calendário de 2013, haveria saldo a pagar dos mencionados tributos.

A diligência neste caso é cabível e imprescindível ao desenvolvimento da lide para que se verifique a comprovação do pagamento que dá origem e serve de lastro para o direito creditório pleiteado.

Por essas razões, voto por converter o julgamento em diligência a fim de que a autoridade fiscal designada para sua realização:

a) apure o valor do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário de 2013 objeto de transmissão de PER/DComp, podendo o contribuinte ser intimado a prestar os esclarecimentos que a autoridade entender conveniente;

b) considerando-se a data de formalização do lançamento de que trata os presentes autos, informe o valor original líquido de restituição, ou seja, deduzido das declarações de compensação transmitidas até aquela data;

c) caso o eventual saldo de restituição não tenha sido pago ao contribuinte, proceda ao seu bloqueio; e

d) elabore relatório de diligência com as conclusões sobre os itens anteriores e intime o contribuinte a, se houver interesse, se manifestar sobre o resultado da diligência, com posterior retorno dos autos ao CARF para prosseguimento do julgamento, nos termos do voto do relator” (grifou-se).

5. Em resposta à diligência, assim se manifestou a Autoridade Fiscal, em sede de “Termo de Informação Fiscal” (TIF), de e-fls. 6595/6597:

“(…)

a) [...] O valor pleiteado no Pedido de Restituição (PER) nº 06925.61614.141216.1.2.02-3649 foi de R\$ 77.666.316,35, que foi reconhecido totalmente [em 09/09/2020].

b) [...] Após as compensações, restou o saldo de R\$ 50.528.014,77 (valor original em 31/12/2013). [...]

c) [...] *Feito o bloqueio. O pagamento automático do saldo remanescente não foi feito em razão do evento de cisão parcial ocorrido em 01/01/2020.*

(...)”.

7. Razão está com a Autoridade Fiscal, ao afirmar que remanesce ao Contribuinte direito creditório no importe de R\$ 50.528.014,77 em 31/12/2013. Isso porque, não tivesse sido utilizado o saldo negativo em compensação (DComp) ou em pedido de restituição (PER), a sua dedução no lançamento de ofício somente seria desnecessária caso a Fiscalização tivesse recomposto a apuração do saldo de imposto a pagar, como proposto pela Interessada.

[...]

Inexiste, portanto, dúvida quanto à existência de saldo negativo (reconhecido integralmente) que remanesceu mesmo após pedido de restituição feito anteriormente pela contribuinte e que ainda não havia sido efetivamente pago à interessada, sendo inclusive objeto de bloqueio pela autoridade competente.

Assim, é possível alinhar faticamente o acórdão recorrido com o acórdão paradigma admitido (1401-003.046), pois em ambos houve o lançamento de diferenças apuradas pela fiscalização, sendo que no paradigma o colegiado que o proferiu entendeu que o saldo negativo remanescente após o processamento dos pedidos de compensação feitos pela contribuinte deveria ser deduzido do lançamento, enquanto que no acórdão recorrido entendeu que o lançamento deveria ser mantido integralmente tendo em vista que a contribuinte já havia efetuado o pedido de restituição anteriormente, ainda que não devolvido.

Tal fato resta mais bem evidenciado no despacho de admissibilidade do presidente da turma *a quo* (fls. 6896/6898) que rejeitou alegação de contradição e omissão do colegiado, nos seguintes termos:

[...]

5. Com relação ao primeiro item — **“Da contradição e omissão quanto ao bloqueio do saldo passível de restituição – necessidade da urgente liberação dos valores bloqueados”** —, e ao terceiro item — **“Da omissão quanto à efetiva inexistência de valor a pagar dos tributos”** —, assim se manifestou a decisão embargada (e-fls. 6.849, destaques da transcrição):

7. Razão está com a Autoridade Fiscal, ao afirmar que **remanesce ao Contribuinte direito creditório no importe de R\$ 50.528.014,77 em 31/12/2013.** Isso porque, não tivesse sido utilizado o saldo negativo em compensação (DComp) ou em pedido de restituição (PER), a sua dedução no lançamento de ofício somente seria desnecessária caso a Fiscalização tivesse recomposto a apuração do saldo de imposto a pagar, como proposto pela Interessada.

8. Todavia, como visto, não foi o que se deu: o Contribuinte transmitiu PER do saldo negativo apurado em 14/12/2016 (e-fls. 6358/6377) – portanto,

após o início da ação fiscal (que se deu em 29/07/2016, e-fls. 3/4) e antes de seu término – e DComps vinculadas a este crédito (e-fls. 6378/6382, 6383/6388, 6389/6397, 6398/6402, 6403/6407, 6408/6417, 6418/6422, 6423/6427, 6428/6437, 6438/6442, 6443/6447, 6448/6452, 6453/6459, 6460/6465, 6466/6470, 6471/6477, 6478/6482, 6483/6491, 6492/6499, 6500/6504, 6505/6511, 6512/6517, 6518/6523 e 6524/6528). Assim, ao não se deduzir o saldo negativo do montante do imposto apurado pela Autoridade Fiscal, **considera-se procedente a exigência de imposto a pagar**, corroborando o “Voto” condutor da Resolução (reproduzido), o “Voto” condutor da Autoridade Julgadora de piso, encontrando-se substrato na jurisprudência desta Seção de Julgamento:

6. Como visto, entendeu a decisão embargada que “remanesce ao Contribuinte direito creditório no importe de R\$ 50.528.014,77 em 31/12/2013” e que “considera-se procedente a exigência de imposto a pagar”. Ou seja, encerrado o presente processo administrativo, terá a Embargante o direito creditório remanescente em seu favor e a obrigação do imposto a pagar contra ela. (g.n.)

7. Ora, os **entendimentos em contrário do Embargante**, acerca da “**necessidade da urgente liberação dos valores bloqueados**” e da “**efetiva inexistência de valor a pagar dos tributos**”, não enseja o manejo do recurso de Embargos de Declaração, que não se prestam à rediscussão da matéria, e considerados conjuntamente, esses entendimentos caracterizam, ao contrário, visível contradição de sua parte. /

[...]

Diante do exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da contribuinte.

Mérito

No mérito, entendo que assiste razão à recorrente.

Ainda que a contribuinte tenha apresentado um pedido de restituição do saldo negativo apurado no ano-calendário a que se refere o lançamento (2013) e utilizado parcialmente desse saldo em diversas compensações, restou incontroverso nos autos que ainda remanesca, por ocasião da autuação, saldo de imposto a restituir em valor superior às diferenças apuradas no auto de infração.

Assim, me parece que carece de razoabilidade o acréscimo de multa de ofício na constituição de crédito tributário lançado em face da reapuração do resultado da contribuinte no período, sem que se leve em consideração que esta já havia recolhido aos cofres públicos montante superior ao que seria exigido pelo Fisco em face das infrações apuradas.

Por óbvio que se os valores já tivessem sido restituídos ou compensados integralmente pela contribuinte nada haveria a reparar no procedimento fiscal de exigir os tributos com os devidos acréscimos legais.

No caso concreto apurou um montante adicional de IRPJ no valor de R\$ 28.405.927,12 (vide Auto de Infração – fls. 2876/2884), sendo que existia, segundo informado na diligência fiscal e no acórdão recorrido, um saldo negativo remanescente de IRPJ, devidamente reconhecido, no montante de R\$ 50.528.014,77 que inclusive restou bloqueado por determinação do colegiado *a quo* na resolução de diligência.

Note-se, inclusive, que é de praxe por parte do Fisco a reapuração do imposto devido pela contribuinte em sede de declaração com pedido de restituição ou compensação, inclusive sem a realização do competente lançamento por meio de auto de infração, mas apenas em despachos decisórios, reduzindo os montantes pleiteados pelo contribuinte e reconhecendo-se parcialmente o direito creditório apenas do que restar do saldo negativo apurado após os ajustes realizados pela autoridade administrativa.

Nestes casos, o art. 74 da Lei nº 9.430/1996, previa a aplicação de multas isoladas sobre o crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido (§ 15, já revogado)¹ e sobre o valor do débito objeto de declaração não homologada, salvo o caso de falsidade de declaração apresentada pelo sujeito passivo, previsto no seu § 17², considerado inconstitucional pelo STF na ADI nº 4905, *verbis*:

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO. SANÇÕES TRIBUTÁRIAS. MULTA ISOLADA. LEI 9.430/96. LEI 12.249/2010. LEI 13.097/2015. IN RFB 1.717/2017. PROPORCIONALIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO.

1. Perda superveniente do objeto da ação quanto ao § 15 do artigo 74 da Lei 9.430/96, alterado pela Lei 12.249/2010, tendo em vista a sua revogação pela Lei 13.137/2015.
2. Atendidos os requisitos previstos em lei, a compensação tributária se traduz em direito subjetivo do sujeito passivo, não estando subordinada à apreciação de conveniência e oportunidade da administração tributária.
3. A declaração de compensação é um pedido lato sensu, no exercício do direito subjetivo à compensação, submetido à Administração Tributária, que decide de forma definitiva sobre a matéria, homologando, de forma expressa ou tácita, a declaração.
4. É inconstitucional a aplicação de multa isolada em razão da mera não homologação de declaração de compensação, sem que esteja caracterizada a má-

¹ Art. 74.

[...]

§ 15. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do crédito objeto de pedido de ressarcimento indeferido ou indevido. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010) (Revogado pela Medida Provisória nº 656, de 2014)

² § 17. Será aplicada multa isolada de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do débito objeto de declaração de compensação não homologada, salvo no caso de falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo. (Redação dada pela Lei nº 13.097, de 2015) (Vide ADI 4905)

fé, falsidade, dolo ou fraude, por violar o direito fundamental de petição e o princípio da proporcionalidade.

5. Ação direta de inconstitucionalidade parcialmente conhecida e, nessa parte, julgada procedente para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996 – incluído pela Lei 12.249/2010, alterado pela Lei 13.097/2015 –, bem como do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 1.717/2017, por arrastamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a presidência da Senhora Ministra Rosa Weber, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, conhecer parcialmente da presente ação direta, tendo em vista a revogação parcial de disposição impugnada, e, na parte conhecida, julgar procedente o pedido para declarar a inconstitucionalidade do § 17 do art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, incluído pela Lei 12.249, de 11 de junho de 2010, alterado pela Lei 13.097, de 19 de janeiro de 2015, e, por arrastamento, a inconstitucionalidade do inciso I do § 1º do art. 74 da Instrução Normativa RFB 2.055/2021. Tudo nos termos do voto do Relator, vencido parcialmente o Ministro Alexandre de Moraes. Falaram: pela requerente, o Dr. Fabiano Lima Pereira; pelo amicus curiae Associação Brasileira de Advocacia Tributária – ABAT, o Dr. Breno Ferreira Martins Vasconcelos; pelo amicus curiae ABRAS - Associação Brasileira de Supermercados, a Dra. Ariane Costa Guimaraes; pelo amicus curiae Associação Brasileira da Indústria Química – ABIQUIM, o Dr. Carlos Mário da Silva Velloso; pelo amicus curiae Associação Comercial do Rio de Janeiro, o Dr. André Pacheco Teixeira Mendes; pelo amicus curiae Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – CFOAB, o Dr. Luiz Gustavo Antonio Silva Bichara; e, pela Advocacia-Geral da União, a Dra. Luciana Miranda Moreira, Procuradora da Fazenda Nacional.

Brasília, Sessão Virtual de 10 a 17 de março de 2023. Ministro GILMAR MENDES - Relator

Nesse sentido, a recorrente aponta que, *“mantida a possibilidade de exigência de multa de ofício em situações como a presente, estar-se-ia admitindo por vias transversas a imputação de penalidade de ofício e de juros por mero indeferimento do pedido de restituição, o que foi veementemente afastado pelo C. STF, sob o rito da repercussão geral, conforme o julgamento do Tema 736”*.

O referido tema 736 foi objeto de análise no RE nº 796.939/RS, Relator Ministro Edson Fachin, nos seguintes termos:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. NEGATIVA DE HOMOLOGAÇÃO. MULTA ISOLADA. AUTOMATICIDADE. DIREITO DE PETIÇÃO. DEVIDO PROCESSO LEGAL. BOA-FÉ. ART. 74, §17, DA LEI 9.430/96.

1. Fixação de tese jurídica para o Tema 736 da sistemática da repercussão geral: **“É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”.**
2. O pedido de compensação tributária não se compatibiliza com a função teleológica repressora das multas tributárias, porquanto a automaticidade da sanção, sem quaisquer considerações de índole subjetiva acerca do animus do agente, representaria imputar ilicitude ao próprio exercício de um direito subjetivo público com guarida constitucional.
3. A matéria constitucional controvertida consiste em saber se é constitucional o art. 74, §§15 e 17, da Lei 9.430/96, em que se prevê multa ao contribuinte que tenha indeferido seu pedido administrativo de ressarcimento ou de homologação de compensação tributária declarada.
4. Verifica-se que o §15 do artigo precitado foi derogado pela Lei 13.137/15; o que não impede seu conhecimento e análise em sede de Recurso Extraordinário considerando a dimensão dos interesses subjetivos discutidos em sede de controle difuso.
5. Por outro lado, o §17 do artigo 74 da lei impugnada também sofreu alteração legislativa, desde o reconhecimento da repercussão geral da questão pelo Plenário do STF. Nada obstante, verifica-se que o cerne da controvérsia persiste, uma vez que somente se alterou a base sobre a qual se calcula o valor da multa isolada, isto é, do valor do crédito objeto de declaração para o montante do débito. Nesse sentido, permanece a potencialidade de ofensa à Constituição da República no tocante ao direito de petição e ao princípio do devido processo legal.
6. Compreende-se uma falta de correlação entre a multa tributária e o pedido administrativo de compensação tributária, ainda que não homologado pela Administração Tributária, uma vez que este se traduz em legítimo exercício do direito de petição do contribuinte. Precedentes e Doutrina.
7. O art. 74, §17, da Lei 9.430/96, representa uma ofensa ao devido processo legal nas duas dimensões do princípio. No campo processual, não se observa no processo administrativo fiscal em exame uma garantia às partes em relação ao exercício de suas faculdades e poderes processuais. Na seara substancial, o dispositivo precitado não se mostra razoável na medida em que a legitimidade tributária é inobservada, visto a insatisfação simultânea do binômio eficiência e justiça fiscal por parte da estatalidade.
8. A aferição da correção material da conduta do contribuinte que busca à compensação tributária na via administrativa deve ser, necessariamente, mediada por um juízo concreto e fundamentado relativo à inobservância do princípio da boa-fé em sua dimensão objetiva.

Somente a partir dessa avaliação motivada, é possível confirmar eventual abusividade no exercício do direito de petição, traduzível em ilicitude apta a gerar sanção tributária.

9. Recurso extraordinário conhecido e negado provimento na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantendo, assim, a decisão proferida pelo Tribunal *a quo*.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário de 10 a 17 de março de 2023, sob a Presidência da Senhora Ministra Rosa Weber, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, apreciando o tema 736 da repercussão geral, em conhecer do recurso extraordinário e negar-lhe provimento, na medida em que inconstitucionais, tanto o já revogado § 15, quanto o atual § 17 do art. 74 da Lei 9.430/1996, mantida, assim, a decisão proferida pelo Tribunal *a quo*. Foi fixada a seguinte tese: “É inconstitucional a multa isolada prevista em lei para incidir diante da mera negativa de homologação de compensação tributária por não consistir em ato ilícito com aptidão para propiciar automática penalidade pecuniária”. Tudo nos termos do voto reajustado do Relator. O Ministro Alexandre de Moraes acompanhou o Relator com ressalvas. Não votou o Ministro Nunes Marques, sucessor do Ministro Celso de Mello (que votara na sessão virtual em que houve o pedido de destaque, acompanhando o Relator).

Brasília, 20 de março de 2023. Ministro EDSON FACHIN - Relator

No presente caso, o encadeamento fático é distinto e não houve a aplicação das penalidades prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, mas sim a multa de ofício prevista no art. 44, inc. I da mesma lei, por ocasião do lançamento das diferenças apuradas. Mas o racional das decisões, acima transcritas, me parecem aqui aplicáveis, até com mais razão.

Aqui, inicialmente, o Fisco havia reconhecido integralmente o saldo negativo apurado pela contribuinte em sede de pedido de restituição e, na sequência, homologou diversas compensações parciais desse saldo, pleiteadas em Dcomp's.

Somente em momento posterior, em procedimento de fiscalização a autoridade fiscal apurou infrações fiscais que aumentaram o resultado anual tributável e em consequência o montante de imposto devido.

Ocorre que, no momento da autuação, ainda remanescia saldo negativo de IRPJ em montante superior às diferenças de imposto apurada no lançamento, ainda não restituído, de sorte que, uma vez mantidas as exigências quanto às infrações apuradas cabe a dedução do montante principal lançado da parcela de saldo negativo existente em montante suficiente para satisfazer o crédito apurado no lançamento.

A recorrente alega desde a impugnação que a autoridade fiscal não efetuou a recomposição da base de cálculo do IRPJ e CSLL e a inexistência de valor a pagar dos tributos com base na reapuração.

Note-se que a situação aqui é menos gravosa do que a examinada pelo STF no caso das multas isoladas previstas nos §§ 15 e 17 da Lei nº 9.430/1996, posto que naqueles casos o pressuposto é de que o crédito pleiteado não existe ou não é suficiente para fazer face aos débitos compensados. No caso concreto existia, por ocasião do lançamento, saldo suficiente para satisfazer o crédito apurado no lançamento e, ainda, remanesceria saldo a restituir.

Assim, entendo que deve ser afastada a exigência de qualquer acréscimo a título de multa de ofício e juros, posto que feita a dedução do imposto apurado pela autoridade fiscal do saldo negativo disponível, não remanesce saldo a pagar do crédito objeto do lançamento.

Por fim registro que, em seu apelo, a própria contribuinte requer, “(i) a manutenção do lançamento quanto ao seu montante principal, com a consequente e proporcional redução do saldo negativo de IRPJ passível de restituição, e (ii) o cancelamento da exigência de multa de ofício e juros de mora, pois notadamente ilegais e inaplicáveis à hipótese”.

Por todo o exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso especial da contribuinte para afastar a exigência de multa de ofício e juros aplicada no lançamento com a utilização de parte do crédito pendente de restituição para a extinção dos tributos lançados.

Assinado Digitalmente

Luiz Tadeu Matosinho Machado

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Edeli Pereira Bessa

A Contribuinte questionou, sob vários aspectos, a validade do lançamento que promoveu a exigência de IRPJ e CSLL calculados sobre as infrações identificadas no ano-calendário 2013, no qual não foi considerado o saldo negativo de IRPJ originalmente apurados no período. A divergência jurisprudencial admitida diz respeito, apenas, à possibilidade de dedução do direito creditório correspondente ao saldo negativo de IRPJ do período, objeto de Pedido de Restituição deferido e vinculado parcialmente a compensações homologadas. Na diligência determinada antes do julgamento do recurso voluntário, a autoridade fiscal confirmou que foi reconhecido integralmente o direito creditório pleiteado (R\$ 77.666.316,33), mas, depois da liquidação das compensações associadas, restaria crédito original de R\$ 50.528.014,77, à época ainda não

restituído em razão de evento de cisão parcial ocorrido em 01/01/2020, e promoveu o seu bloqueio como requerido na Resolução nº 1301-000.774.

A decisão do Colegiado *a quo* foi pautada em algumas circunstâncias específicas que, inclusive, tiveram lugar na ementa do Acórdão nº 1301-006.561:

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

Ano-calendário: 2013

SALDO NEGATIVO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE DEDUÇÃO NA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS LANÇADOS.

Uma vez constatado que o contribuinte, **antes do encerramento da ação fiscal**, apresentou **pedido de restituição** do saldo negativo de IRPJ relativo ao ano-calendário fiscalizado, é descabida a pretensão de que esse mesmo valor seja deduzido na apuração dos créditos tributários lançados. (*destacou-se*)

O voto condutor do acórdão recorrido confirma os fundamentos da decisão de 1ª instância assim expressos:

É fato que o contribuinte, na DIPJ do ano-calendário de 2013 apresentada (fl. 40), apurou saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 77.666.316,35, após o cômputo das estimativas pagas, do IRRF e dos valores destinados a atividades incentivadas (operações de caráter cultural e artístico, fundos dos direitos da criança e do adolescente e atividades de caráter desportivo). Porém, conforme atestam os documentos de fls. 6293-6294, o contribuinte, em 14/12/2016, efetuou pedido de restituição da totalidade do saldo negativo do ano-calendário de 2013. Ao optar voluntariamente pela restituição na via administrativa, não lhe assiste razão na pretensão de que o mesmo saldo negativo seja deduzido na apuração do IRPJ lançado em razão das infrações apuradas no presente processo administrativo.

A decisão de 1ª instância também destacou que houve compensações vinculadas ao pedido de restituição, e adicionou:

Em suma, pretende a impugnante que sejam deduzidos dos créditos tributários lançados os saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados no ano-calendário de 2013. Porém, de forma contraditória, ela mesma, antes do encerramento da ação fiscal, pleiteou a restituição dos saldos negativos referidos, inclusive utilizando-os em declarações de compensação apresentadas. Há, na alegação, evidente violação ao princípio da boa-fé objetiva, já que sua alegação não é compatível com o comportamento anteriormente manifestado voluntariamente, sendo descabida a pretensão de utilização em duplicidade dos mesmos saldos negativos.

O voto condutor do acórdão recorrido indica a seguinte jurisprudência alinhada ao entendimento lá adotado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 2011

APURAÇÃO DO IMPOSTO NO LANÇAMENTO. DEDUÇÃO DO SALDO NEGATIVO DO PERÍODO.

Na hipótese de a autoridade fiscal ter calculado o imposto a ser lançado diretamente a partir do valor tributável da infração, sem a recomposição da apuração do imposto a pagar, é necessária e obrigatória a dedução do montante apurado no período a título de saldo negativo, desde que tal crédito não tenha sido objeto de utilização em pedido de restituição ou em declaração de compensação.” (Ac. nº 1402-002.836, s. 26/01/2018, Rel. Cons. Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira).

Oportuno observar que referido julgado foi exarado em sede de recurso de ofício e confirmou a imputação, promovida pela autoridade julgadora de 1ª instância, de saldo negativo apurado ao final do período autuado, e que não era *objeto de utilização em pedido de restituição ou em declaração de compensação*. Assim, não se discutiu, naquele caso, propriamente, os efeitos do pedido de restituição do saldo negativo apurado no período fiscalizado, muito menos no contexto específico de pleito posterior ao início do procedimento fiscal, seguido de reconhecimento do crédito e não utilização parcial em compensações.

Para admitir caracterizada a divergência jurisprudencial em face do paradigma nº 1401-003.046, consignou-se no exame de admissibilidade que:

Este paradigma julgou lançamentos de IRPJ, CSLL incidentes sobre glosa de despesas - Pagamento por serviços prestados por pessoas jurídicas inexistentes - documentos considerados inidôneos, e IRRF sobre pagamentos sem causa e/ou a beneficiários não identificados, todos com multa qualificada de 150% e atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, referentes aos anos-calendário 2011, 2012 e 2013, decorrente da Operação Lava Jato.

Este paradigma deu parcial provimento aos recursos voluntários, para, dentre outros, promover a dedução, ou o aproveitamento dos saldos negativos de IRPJ dos anos de 2012 e 2013, abatendo, dos valores lançados, os montantes disponíveis de saldos negativos.

O relator acatou o pleito e manifestou-se no sentido de que a análise do direito creditório remanescente de saldos negativos disponíveis e passíveis de utilização se daria sobre os montantes *“reconhecidos até o momento nos processos de restituição”* e que *“ainda possuam saldo remanescente passível de utilização na dedução dos valores lançados neste processo”*. E promoveu a análise de cada um dos processos relativos aos pedidos de restituição de saldos negativos, demonstrando os valores pleiteados, se havia, ou não, utilização parcial ou integral em compensações e se havia saldos negativos disponíveis para serem utilizados na dedução ou no *“abatimento”* dos valores exigidos nos lançamentos daquele processo, como exemplifica o seguinte trecho do voto:

[...]

(...) Assim, enquanto não forem reconhecidos créditos adicionais, além dos reconhecidos até o momento nos processos de restituição, nossa análise prender-se-á apenas aos créditos já analisados e reconhecidos que ainda possuam saldo remanescente passível de utilização na dedução dos valores lançados neste processo.

[...]

Nestas telas de sistema constam os valores de restituição requeridos pelo contribuinte, os valores já reconhecidos e os que se encontram em discussão e os valores já utilizados em PER/DCOMP pela empresa. Assim, a apuração dos saldos passíveis de utilização foi feita mediante o confronto entre o valor do crédito reconhecido e o valor já utilizado. No caso de existir saldo de crédito nestes processos, estes poderão ser utilizados para abater os valores lançados.

Vejamos cada um dos períodos alegados: Destaque-se que foram juntados ao processo telas do sistema de controle das compensações onde estão apresentados os valores solicitados pelo contribuinte, já utilizados, os saldos de créditos que ainda podem ser utilizados pela empresa e os valores que ainda se encontram em discussão.

[...]

Este paradigma é apto a caracterizar a divergência suscitada porque, diante de fatos semelhantes ao do presente caso, proferiu tese em sentido oposto àquela adotada no acórdão combatido, manifestando-se pela possibilidade de se utilizar de direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ pleiteado em pedidos de restituição, nos valores remanescentes, após a utilização parcial em compensações.

Considerando as especificidades do presente caso, importa melhor avaliar as razões de decidir do paradigma para aferir se o outro Colegiado do CARF aplicaria aqui o mesmo entendimento.

Tratava-se, naquele caso, de exigências de IRPJ e CSLL nos anos-calendário 2011 a 2013, que antes de serem formalizadas tiveram em consideração que:

Segundo a Autoridade Fiscal, em relação à apuração do IRPJ, para os anos calendários de 2011, 2012 e 2013, Galvão Engenharia apurou saldo de prejuízo fiscal, mas compensou-o por meio dos Perdcomps nº 05317.48661.201212.1.3.02-3003, nº 12000.04956.060215.1.7.02-5990 e nº 04564.36692.060215.1.7.02-6842, respectivamente.

Em relação à apuração da CSLL, para o ano calendário de 2011, Galvão Engenharia apurou saldo negativo da base de cálculo, mas o utilizou totalmente na compensação de tributos, por meio do Perdcomp nº 16857.34468.191212.1.7.03-7243.

A Autoridade Fiscal identificou, ainda, para o ano-calendário de 2012, saldo negativo na base de cálculo da CSLL, deduziu-a da respectiva CSLL apurada de

ofício e verificou não restar valores de CSLL a serem lançados de ofício neste período.

Em relação à apuração da CSLL, para o ano calendário de 2013, Galvão Engenharia apurou saldo negativo da base de cálculo, mas o utilizou totalmente na compensação de tributos, por meio do Perdcomp nº 17770.73054.060215.1.7.03-0109.

Como se vê, a autoridade lançadora, naquele caso, já havia aproveitado o saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2012 que, distintamente dos demais, não havia sido destinado a compensações. Não há menção a pedido de restituição, e os “Perdcomps” indicados teriam se destinado a veicular compensações.

Em sua defesa, o sujeito passivo apontou que houve retenções desconsideradas na apuração dos saldos negativos, bem como que os créditos não haviam sido integralmente utilizados nas compensações. O relatório do paradigma não especifica o *quantum* e o motivo da exoneração parcial do crédito tributário pela autoridade julgadora de 1ª instância. O voto condutor do paradigma aparenta enfrentar a questão nos termos deduzidos em impugnação e primeiro refuta a possibilidade de análise, naqueles autos, de créditos adicionais antes não pleiteados, assim examinando os fatos:

Neste tópico a recorrente se insurge quanto à não utilização, pela fiscalização dos valores relativos aos saldos negativos de IRPJ e CSLL dos anos-calendário 2011, 2012 e 2013. Alega que a Delegacia de Julgamento corrigiu parte dos equívocos mas, que restam valores a serem considerados em favor da empresa.

Em relação a alguns destes períodos a recorrente alega que os saldos de créditos deveriam ser maiores haja vista que houve retenções na fonte que não foram informadas pela empresa nos PER/DCOMP. Solicita o reconhecimento adicional destes valores.

Em relação a esta análise discordo das alegações do recorrente. Na medida em que a empresa, detentora de saldo de negativo de IRPJ e CSLL apresentou pedidos de restituição destes créditos e passou a compensá-los com outros débitos, a análise acerca do reconhecimento do valor integral dos créditos passa a ser exclusiva no processo em que os créditos estão controlados, conforme indicado nos itens abaixo.

Não cabe, no exame deste processo, analisar a existência de possíveis créditos adicionais em benefício do contribuinte posto que este juízo de valor deve ser realizado no processo de análise dos pedidos de restituição. Assim, enquanto não forem reconhecidos créditos adicionais, além dos reconhecidos até o momento nos processos de restituição, nossa análise prender-se-á apenas aos créditos já analisados e reconhecidos que ainda possuam saldo remanescente passível de utilização na dedução dos valores lançados neste processo.

Temos que em dois processos dos lançamentos abaixo analisados ainda existe pendência de julgamento dos recursos relativos às compensações. Nestes casos,

repisamos o que foi informado acima, nossa análise somente irá referir-se aos créditos já reconhecidos até o momento em que realizamos a consulta aos sistemas de controle das compensações, conforme documentos acostados ao processo.

Nestas telas de sistema constam os valores de restituição requeridos pelo contribuinte, os valores já reconhecidos e os que se encontram em discussão e os valores já utilizados em PER/DCOMP pela empresa. Assim, a apuração dos saldos passíveis de utilização foi feita mediante o confronto entre o valor do crédito reconhecido e o valor já utilizado. No caso de existir saldo de crédito nestes processos, estes poderão ser utilizados para abater os valores lançados.

Vejamos cada um dos períodos alegados: Destaque-se que foram justados ao processo telas do sistema de controle das compensações onde estão apresentados os valores solicitados pelo contribuinte, já utilizados, os saldos de créditos que ainda podem ser utilizados pela empresa e os valores que ainda se encontram em discussão.

ANO-CALENDÁRIO 2011 - Processo 10880.925556/2017-52

IRPJ+ADICIONAL APURADOS: R\$ 2.049.382,01

Saldo Negativo de IRPJ solicitado em DCOMP: R\$ 688.415,29

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 688.415,29

Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 0,00

Resultado: Não existe valor de saldo negativo remanescente a ser utilizado na dedução dos valores lançados no ano-calendário 2011. Assim, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

ANO-CALENDÁRIO 2012 Processo: 10880.925406/2016-31

IRPJ+ADICIONAL APURADOS: R\$ 625.708,30

Saldo Negativo de IRPJ solicitado em DCOMP: R\$ 27.418.410,53

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 25.540.022,47

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 23.421.979,40

Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 2.118.043,07

Resultado: Existe saldo de créditos remanescente que pode ser utilizado para excluir integralmente o valor lançado do IRPJ. Assim, há de ser dar provimento neste ponto e determinar a utilização de parte do saldo negativo remanescente do processo acima indicado para dedução integral do débito lançado, excluindo-se integralmente o lançamento do IRPJ do ano-calendário 2012.

ANOCALENDÁRIO 2013 Processo: 10880.976697/2016-52

IRPJ+ADICIONAL APURADOS: R\$ 1.324.651,33

Saldo Negativo de IRPJ solicitado em DCOMP: R\$ 49.078.323,02

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 48.347.169,61 Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 47.081.420,67

Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 1.265.748,94

Resultado: Existe saldo de créditos remanescente que pode ser utilizado para excluir parcialmente o valor lançado do IRPJ. Assim, há de ser dar parcial provimento neste ponto e determinar a utilização de parte do saldo negativo remanescente do processo acima indicado para dedução de parte do débito lançado até o limite de R\$ 1.265.748,94, remanescendo o valor de IRPJ lançado no montante de R\$ 58.902,39.

ANO-CALENDÁRIO 2011 Processo: 10880.948994/2013-65

CSLL APURADA: R\$ 737.777,52

Saldo Negativo de CSLL solicitado em DCOMP: R\$ 4.145.211,11

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 4.127.308,08

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 4.127.308,08

Valor em discussão da DRJ: R\$ 17.903,33

Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 0,00

Resultado: Não existe valor de saldo negativo remanescente a ser utilizado na dedução dos valores lançados no ano-calendário 2011. Assim, não assiste razão ao contribuinte neste ponto.

ANO-CALENDÁRIO 2013 Processo: 10880.976698/2016-05

CSLL APURADA: R\$ 476.874,48

Saldo Negativo de CSLL solicitado em DCOMP: R\$ 27.137.437,67

Valor do SN deferido pela DRF: R\$ 25.255.293,30

Valor do Saldo utilizado em PER/DCOMP: R\$ 25.255.293,30

Valor e discussão na DRJ: R\$ 1.882.144,37

Remanescente de SN a ser abatido do lançamento: R\$ 0,00

No presente caso, todo o saldo negativo que foi deferido já foi utilizado pelo contribuinte em compensações de outros débitos. Não existe saldo negativo a ser utilizado na dedução da CSLL devida. Com relação ao valor de R\$ 1.882.144,37 que não foi deferido e que se encontra em discussão na DRJ, este não pode ser utilizado na dedução posto que não se trata de crédito líquido e certo. Assim, de forma semelhante à que ocorre quando da análise de possibilidade de utilização de prejuízos fiscais glosados e em discussão, não se pode deferir a dedução pretendida enquanto não restaurado o direito de crédito ao contribuinte.

Por essa razão não assiste razão ao contribuinte quanto a este ponto.

É possível deduzir os seguintes fundamentos desta decisão:

- O pedido de restituição do saldo negativo, e sua destinação a compensação, impede que se discuta no âmbito do lançamento alterações na apuração daquele indébito;
- Somente créditos já analisados e reconhecidos podem ser pretendidos em dedução no lançamento, sendo impróprio pretender a dedução de direito creditórios ainda em discussão administrativa;
- É irrelevante se o documento de utilização do crédito é Pedido de restituição ou DCOMP: o crédito neles informado representam restituição pleiteada;
- Créditos pleiteados ou utilizados em PER/DCOMP podem ser deduzidos no lançamento se reconhecidos e não aproveitados em compensação; e
- Os créditos reconhecidos e disponíveis prestam-se a exonerar os débitos lançados.

Assim, embora o paradigma aparente tratar, apenas, de DCOMP que utilizaram parcelas dos saldos negativos originalmente apurados nos períodos fiscalizados, infere-se que houve uma equivalência entre pedido de restituição e direito creditório informado em DCOMP. Ainda, não houve qualquer questionamento acerca do momento em que a utilização do crédito se deu, eventualmente porque a própria autoridade lançadora admitiu o aproveitamento de saldos negativos que não haviam sido utilizados e rejeitou os aproveitados por considerá-los integralmente destinados a compensação.

De toda a sorte, constata-se que o paradigma decide a questão sob um viés pragmático, bastando a demonstração do reconhecimento do direito creditório e da sua não utilização em compensação para admitir-se a sua dedução na apuração dos tributos lançados. Infere-se, daí, que a opção do sujeito passivo em deduzir o direito creditório em pedido de restituição implicitamente vislumbrado nas DCOMP não representou o mesmo impedimento afirmado pelo Colegiado *a quo* para aproveitamento do crédito não destinado a compensações na redução dos tributos aqui lançados.

Estas as razões para concordar com a conclusão do I. Relator e CONHECER do recurso especial da Contribuinte.

No mérito, a questão que se apresenta é se o pedido de restituição de indébito é suficiente para impedir que tal valor seja considerado na liquidação espontânea do tributo posteriormente apurado pela autoridade lançadora no mesmo período de apuração. Distintamente do paradigma, no qual outro Colegiado do CARF admitiu o indébito não destinado a compensações para reduzir o tributo lançado no mesmo período de apuração, o Colegiado *a quo* compreendeu que o pedido de restituição antes do lançamento de ofício no mesmo período de apuração era suficiente para indisponibilizar o indébito em sua totalidade para redução do tributo lançado, ainda que destinado apenas parcialmente a compensações.

Como bem observa o I. Relator, discussões semelhantes foram trazidas a este Colegiado em razão de procedimento fiscal diverso, no qual a autoridade lançadora aproveitou antecipações na determinação do tributo devido, apesar de o sujeito passivo já ter destinado o saldo negativo correspondente a compensações. No Acórdão nº 9101-005.539, esta Conselheira declarou voto concordando com a não-homologação das compensações em face da incerteza que passou a existir acerca do direito creditório, em face da revisão da apuração promovida pela autoridade fiscal:

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 do 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 1302-000.428³ 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

³ 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.

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

[...]

A recorrente argúi 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 alinham-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, inexistiu 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, nos autos do processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, reconhecimento ao direito creditório do sujeito passivo por glosa das estimativas cujo parcelamento não fora

confirmado, circunstância que, inclusive, ensejou, inicialmente, a não declaração das compensações tratadas nestes autos, ato posteriormente revisado porque a contribuinte ainda não havia sido cientificada da não-homologação daquela compensação quando transmitiu as DCOMP aqui sob análise. Antes do julgamento de 1ª instância nos autos do processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, em razão da conversão do julgamento em diligência, a existência do lançamento foi consignada naqueles autos, sendo também referida no despacho decisório de e-fls. 218, que substitui o anterior despacho de não declaração das compensações, 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.

Esclareça-se, diversamente do ocorrido no processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, nestes autos não mais se verificou a objeção ao reconhecimento do saldo negativo em razão da não confirmação do parcelamento das estimativas, sendo reconhecido que estas estariam pagas. A não homologação, nestes autos, decorre apenas da inexistência de saldo negativo no período, em razão do lançamento formalizado.

Há, portanto, constituição, mediante lançamento, de apuração devedora pelo sujeito passivo antes da homologação, expressa ou tácita, da compensação declarada pelo sujeito passivo a partir de 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.

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 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 sobrestamento 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.**

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.

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. *(destaques do original)*

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 retomar a discussão acerca do parcelamento das estimativas no processo administrativo nº 13116.007502/2010-14, vez que esta objeção também foi lá posta, tempestivamente, na análise paralela do direito creditório destinado a compensação. Já no momento da análise desta segunda parcela da compensação, aquela objeção não mais existia, e tal interesse não mais se verificaria. De toda a sorte, 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.

O que se vê nestas derivações cogitadas a partir de lançamento de ofício em face de sujeito passivo que, originalmente, apurou saldo negativo de IRPJ ou CSLL, é a inexistência de regra procedimental clara, que imponha o aproveitamento das antecipações em determinadas circunstâncias, ou que impeça este aproveitamento quando tais antecipações constituíram indébito já pleiteado em restituição ou utilizado em compensação.

O aproveitamento das antecipações em lançamento de ofício resulta em menor encargo ao sujeito passivo, porque reduz a base de cálculo da multa de ofício, cujo percentual pode se situar entre 75% a 225%, ao passo que, caso tais antecipações tenham formado direito creditório utilizado em compensações, a cobrança dos débitos que restarem a descoberto receberá o acréscimo de multa moratória de 20%. Se o direito creditório foi apenas pleiteado em restituição, sua devolução será acrescida de juros calculados com base na taxa SELIC, equivalentes aos acréscimos no lançamento de ofício. Neste contexto, é comum o aproveitamento das antecipações em lançamento de ofício e a não-homologação das compensações vinculadas ao direito creditório formado com aquelas mesmas antecipações, e o trâmite vinculado dos litígios instaurados em face do lançamento e da não-homologação das compensações.

Aqui, porém, o procedimento fiscal se situou no extremo oposto, negando-se o aproveitamento das antecipações no lançamento de ofício e permitindo-se que a análise do direito creditório seguisse de forma autônoma, inclusive com reconhecimento do direito creditório e homologação das compensações a ele parcialmente vinculadas.

Eventualmente poder-se-ia cogitar que, com o início do procedimento fiscal, resta afastada a espontaneidade do sujeito passivo para liquidar os tributos devidos sem os acréscimos

devidos no procedimento de ofício. Todavia, as antecipações que constituíram o indébito pleiteado em restituição são anteriores ao procedimento fiscal e equivalem a pagamento antecipado do tributo devido no período de apuração. Para negar a dedução destes valores na apuração suplementar de tributos devido no período, por ausência de espontaneidade, necessário seria afirmar que tais antecipações passaram a constituir uma nova moeda do sujeito passivo, desvinculada daquela apuração. E esta nova natureza somente poderia ser afirmada a partir do momento que o direito creditório fosse restituído ao sujeito passivo. Antes disso, da mesma forma que a autoridade fiscal poderia aproveitar estas antecipações no lançamento e representar para indeferimento do pedido de restituição, o sujeito passivo também poderia desistir do pedido de restituição e aproveitar seu crédito onde era menos oneroso.

Não se ignora que a Instrução Normativa RFB nº 1300, de 2012, assim dispunha acerca da desistência de pedidos de restituição à época dos fatos:

Art. 93. A desistência do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso ou da compensação poderá ser requerida pelo sujeito passivo mediante a apresentação à RFB do pedido de cancelamento gerado a partir do programa PER/DCOMP ou, na hipótese de utilização de formulário, mediante a apresentação de requerimento à RFB, o qual somente será deferido caso o pedido ou a compensação se encontre pendente de decisão administrativa à data da apresentação do pedido de cancelamento ou do requerimento.

Parágrafo único. O cancelamento do pedido de restituição, do pedido de ressarcimento, do pedido de reembolso e da Declaração de Compensação será indeferido quando formalizado depois da intimação para apresentação de documentos comprobatórios.

No presente caso, porém, a restituição foi pleiteada em 14/12/2016 e o procedimento fiscal concluído em 19/12/2017 não exigiu comprovação do crédito pleiteado, circunscrevendo-se à revisão do lucro real e da base de cálculo da CSLL em razão da recomposição de ajustes de preços de transferência. Em 13/12/2018, a autoridade julgadora de 1ª instância não admite a dedução do saldo negativo na apuração dos créditos tributários lançados em razão do anterior pleito de restituição. Segundo informações prestadas em sede de diligência requerida pelo Colegiado *a quo*, o reconhecimento do direito creditório somente ocorreu em 09/09/2020, mas não ensejou devolução em espécie à Contribuinte em razão de óbice formal decorrente de evento de cisão parcial ocorrido em 01/01/2020. Em tais circunstâncias, não seria exigível da Contribuinte que desistisse do pedido de restituição, e se submetesse ao risco de prescrição de seu direito creditório, caso ele não fosse admitido como redutor do IRPJ apurado no lançamento.

Diante de tais circunstâncias, agiu bem o Colegiado *a quo* ao converter o julgamento em diligência para aferir a disponibilidade do indébito e determinar o seu bloqueio para decisão acerca do seu aproveitamento no lançamento. Contudo, considerando a ausência de regra procedimental clara a ser aplicada em tais circunstâncias, não pode subsistir a objeção posta, ao final, no acórdão recorrido. A dúvida impõe a interpretação mais favorável ao acusado,

na forma do art. 112 do CTN, admitindo-se que as antecipações ainda não restituídas à Contribuinte reduzam os tributos aqui lançados, e desconstituindo o correspondente acréscimo de multa de ofício.

Estas as razões para também concluir, como o I. Relator, que deve ser DADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa