



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10384.902420/2008-84  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1803-002.577 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 04 de março de 2015  
**Matéria** PER/DCOMP  
**Recorrente** BARRO FORTE INDÚSTRIA DE CERÂMICA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2004

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento e estando os atos administrativos motivados de forma explícita, clara e congruente, não há que se falar em nulidade dos atos em litígio.

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.

Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal.

PER/DCOMP. ÔNUS DA PROVA. COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA.

Cabe à Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado.

Podem ser deduzidos na apuração do ajuste anual os valores de estimativa efetivamente pagos relativos ao ano-calendário objeto da DIPJ. Considera-se efetivamente pago por estimativa o crédito tributário extinto por meio de: dedução do tributo retido ou pago sobre as receitas que integram a base de cálculo, compensação solicitada por meio da Per/DComp ou de processo administrativo, compensação autorizada por medida judicial e valores pagos mediante DARF.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. O Conselheiro Sérgio Rodrigues Mendes acompanhou pelas conclusões. Vencida a Conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Cristiane Silva Costa, Ricardo Diefenthaler, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

## Relatório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) nº 23217.84847.210507.1.3.03-8371, em 21.05.2007 utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$13.518,50 apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2003, para compensação dos débitos ali confessados.

Em conformidade com o Despacho Decisório Eletrônico, fl. 05, as informações relativas ao reconhecimento do direito creditório foram analisadas das quais se concluiu pelo indeferimento do pedido:

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado não foi possível confirmar a apuração do crédito pois o valor informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) não corresponde ao valor do saldo negativo informado no PER/DCOMP.

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$13.518,50

Valor do saldo negativo informado na DIPJ: R\$36.392,14

Diante do exposto, NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado. [...]

Enquadramento Legal: Parágrafo 1º do art. 8º e art. 28 da Lei 9.430, de 1998. Art. 5º da IN SRF 600, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Cientificada em 05.12.2008, fl. 18, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade, fls. 02-04, com os argumentos a seguir discriminados.

Faz um relato sobre a ação fiscal e suscita que:

### DO DIREITO

O despacho decisório emitido de forma unilateral e por meio eletrônico sem a análise dos fatos ou mesmo da origem dos crédito indicados e utilizados nas diversas Per/DComp, vem, e estar distorcendo a compensação de tributos pelo contribuinte no momento em que o Auditor apesar de descrever formalmente em seu despacho

que existe o crédito, não o utiliza para fins de sua análise, se existe a dúvida da forma de compensação o mais lógico seria a intimação do contribuinte para o esclarecimento das dúvidas por ventura existente, no processo em referencia existe saldo negativa da CSLL declarado na DIPJ, conforme afirmado pelo Auditor Fiscal [...] no valor de R\$36.392,41 [...], porém no entanto foi compensado apenas o valor de R\$13.518,50 [...], deixando o contribuinte de compensar o seu saldo remanescente, ora Sr. Julgador este valor compensado é apenas parte dos créditos compensados nas Per/DComp objeto deste Despacho Decisório e mesmo que fosse a menos o contribuinte estaria abdicando da compensação do saldo do credito não há motivo para emissão deste ato, com a alegação que o contribuinte compensou valores menores do que os existentes na DIPJ, mesmo que isso fosse verdade será que é proibido ao contribuinte utilizar apenas parte do seu crédito para compensação de tributos através da Declaração de Compensação.

O que houve na realidade foi uma análise superficial das Declarações para a emissão deste Despacho Decisório. A análise das declarações de compensação, por parte da Receita Federal, no limite da decadência do crédito tributário, vem trazendo insegurança do meio empresarial que possui créditos a compensar, que muitas vezes é surpreendido com despacho como este, não dando mais direito a refazer ou retificar as Declarações de Compensações enviadas anteriormente.

#### DO PEDIDO

A vista de todo o exposto requer:

Que seja julgada procedente a presente reclamação, para o fim de decretar a nulidade do Despacho Decisório, em razão da existência do credito por saldo negativo da CSLL e ao mesmo mande homologar a Per/DComp de número 23217.84847.210507.1.3.03-8371.

Protesta pela apresentação de todos os meios de prova em direito admitidos e que seja este recurso conhecido e provido, integralmente, para declarar nulo todos os registros inerentes ao referido Auto de Infração, por ser de direito e da mais lúdima justiça.

Está registrado como ementa do Acórdão da 5ª TURMA/DRJ/FOR/CE nº 08-028.116, de 05.12.2013, fls. 39-42:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DIVERGÊNCIA DIPJ X PER/DCOMP.

Homologa-se parcialmente a compensação até o limite do saldo negativo comprovado de acordo com os dados extraídos das pesquisas nos sistemas internos da RFB.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

Notificada em 20.01.2014, fl. 44, Recorrente apresentou o recurso voluntário em 04.02.2014, fls. 45-52, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Acrescenta que:

## II -DO DIREITO

### Preliminar da Prescrição

Os fatos geradores que implicaram nos presentes autos foram realizados no ano-calendário de 2003 e que resultaram na não homologação da compensação declarada via Per/DComp e utilizada no valor de R\$13.392,41, que, conforme o Despacho Decisório de 24/11/2008, a exigência a recolher seria de R\$23.069,57 e por força deste, foi apresentada a Manifestação de Inconformidade de 06/01/2009, tendo esta sido julgada procedente em parte pelo Acórdão nº 08-028.116 de 05/12/2013, com ciência pela Recorrente em 21/01/2014, em vista de tais fatos, merecem sejam estes examinados à luz do instituto da prescrição tributária.

Analisando o aspecto temporal, com balizamento nas datas em destaque, constata-se que:

a) contado da data dos fatos geradores (ano-calendário de 2003), para até o Despacho Decisório de 24/11/2008, indiscutivelmente tal ato administrativo foi realizado do em tempo hábil para a não caracterização do instituto da decadência, previsto no art. 173 do CTN;

b) contado igualmente da data dos fatos geradores (ano-calendário de 2003), para até o julgamento de primeira instância (05/12/2013) ou da ciência do Acórdão, em 21/01/2014, foram transcorridos mais de 9 (nove) anos.

Ora, não se concebe a não definição de um processo administrativo fiscal por mais de cinco anos, como é o caso em discussão. Situação que obriga o contribuinte a permanecer, como acusado de devedor ao Fisco, por tão longo tempo, sem que o processo tenha uma solução, o que traz sérios prejuízos para a chamada segurança jurídica, além de obstaculizar o escopo da paz social e de locupletamento indevido do credor.

De qualquer modo, além da precisa dicção do caput do art. 174, do CTN (A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da sua constituição definitiva), permitir a paralisação de um processo por mais de cinco anos sem que o sujeito ativo cuide de cobrar aquilo que supõe lhe ser devido é aceitar, sem restrições, que uma pendência entre o contribuinte e o fisco se estenda ad perpetuum.

Neste ponto cabe indagar: o que é, segundo dispõe o caput do art. 174 do CTN, crédito tributário definitivamente constituído, posto que o próprio CTN não o define? Dizer que o crédito tributário está definitivamente constituído quando se esgotam todas as possibilidades de revisão do lançamento nas vias administrativas, ou seja, quando não couber mais nenhum recurso administrativo é tese pretoriana e de doutrina, apenas. Mas, tem a jurisprudência ou a doutrina o poder de suprir a lei complementar - o CTN?

Para tentar aclarar o entendimento da matéria, é oportuno ter em mente, dois institutos jurídicos insertos no bojo do focado CTN. O primeiro deles é suspensão 4 da exigibilidade do crédito tributário (art. 151) e o segundo é a prescrição (art. 174),

que são figuras jurídicas distintas. Dentro desse quadro jurídico, há de se encaixar a interrupção da prescrição, prevista no parágrafo único do citado art. 174.

Assim posta a matéria, importante se faz lembrar que os casos de interrupção da descrição elencados no parágrafo único do art. 174 do CTN, são: (a) a citação pessoal feita ao devedor; (b) o protesto judicial; (c) qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; (d) qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Analisando o dispositivo em questão, observa-se que nele não há qualquer previsão sobre o instituto da prescrição. O próprio CTN não faz referência ao mesmo em nenhum de seus dispositivos.

Nas hipóteses de interrupção da prescrição, elencadas no citado parágrafo único, não constam impugnações e recursos administrativos, de onde se extrair que aperfeiçoado o ato jurídico do lançamento com a ciência ao sujeito passivo, inicia-se a contagem do prazo prescricional de cinco anos para a cobrança do crédito tributário.

Dentro desse raciocínio, cabe referir: realizado o fato gerador, nasce a obrigação tributária, e se o crédito tributário não for constituído pelo lançamento, a hipótese é de decadência, em face da qual a administração tributária fica impedida de constituí-lo validamente. A partir da constituição definitiva do crédito tributário, ainda que sob a modalidade de auto de infração, inicia-se a contagem do prazo prescricional, inclusive para efeito da denominada prescrição intercorrente, que poderá vir a ser decretada se o processo administrativo fiscal não for ultimado no quinquênio legal. E a prescrição intercorrente dá-se quando, suspensa ou interrompida a exigibilidade, o processo administrativo ou judicial fica paralisado por incúria da Fazenda Pública, ou seja, a prescrição se verifica no curso do processo.[...]

Nesse ponto, cabe trazer à colação o preceito estatuído no do art. 156, inciso V do CTN ("Extinguem do crédito tributário: ...V - a prescrição e a decadência;"), que determina seja extinto o crédito tributário no caso previsto nesta Preliminar, de prescrição, que é o que se quer, mas, se assim a Colenda Câmara não entender, que o mérito seja examinado.

### Mérito

O Acórdão que se combate adota por fundamento para julgar pela procedência em parte da Manifestação de Inconformidade, a não tipificação tributária da compensação de débito fiscal com saldo negativo de CSLL não comprovado, o que pode ser contornado por efetiva e criteriosa consulta aos valores demonstrados no Per/DComp [...].

Com efeito, o saldo negativo de CSLL se verifica quando, ao final do ano-calendário, a pessoa jurídica, contrapondo o IRPJ e a CSLL devidos e os valores antecipados ao longo do ano, identifica que pagou mais tributo do que deveria. Esse pagamento a maior configura indébito passível de compensação, nos termos da Lei nº 9.430/96, após o encerramento do ano-calendário.

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

- a) retenções na fonte de IR e CSLL;

- b) pagamento de estimativas mensais com DARF;
- c) pagamento de estimativas mensais via Per/DComp.

Cabe destacar, neste particular, que atualmente a legislação e as instruções normativas da Receita Federal não vedam o pagamento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL via compensação. A Medida Provisória 449/08 chegou a tentar criar essa restrição, incluindo o inciso IX no §3º do art. 74 da Lei 9.430/96, mas esse dispositivo foi suprimido na conversão da medida provisória na Lei nº 11.941/09.

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

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

E mais, conforme os §§ 7º a 10 do art. 74 da Lei 9.430/9617, os recursos ajuizados contra o despacho decisório que não homologa a compensação têm efeito suspensivo quanto à cobrança do débito compensado, nos termos do art. 151, inciso III, do CTN.

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

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui que:

De final remate, materializada a situação factual de que a recorrente não se descuidou das suas obrigações tributárias, no ano-calendário de 2003, inclusive acusando o saldo negativo de CSLL de R\$13.267,74 de tal modo que, promovera, rigorosamente quanto ao instituto jurídico da compensação, de conformidade com as exigências burocráticas estabelecidas na legislação tributária aplicável.

Pelo exposto, demonstrada a insubsistência da procedência apenas em parte da sua Manifestação de Inconformidade, espera e requer:

Seja acolhido o presente recurso para o fim de ser:

- a) declarado nulo o Acórdão [...], e, em consequência, a extinção dos efeitos do Despacho Decisório [...] face tipificação da prescrição, ou, se assim não for decidido;
- b) que, no mérito, seja reformada a decisão do focado Acórdão, no sentido de ser devidamente reconhecido o valor efetivamente compensado pela Recorrente, de R\$13.518,50.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Os atos administrativos não prescindem da intimação válida para que se instaure o processo, vigorando na sua totalidade os direitos, deveres e ônus advindos da relação processual de modo a privilegiar as garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes<sup>1</sup>.

As manifestações unilaterais da RFB foram formalizadas por ato administrativo, como uma espécie de ato jurídico, deve estar revestido dos atributos que lhe conferem a presunção de legitimidade, a imperatividade e a autoexecutoriedade, ou seja, para que produza efeitos que vinculem o administrado deve ser emitido (a) por agente competente que o pratica dentro das suas atribuições legais, (b) com as formalidades indispensáveis à sua existência, (c) com objeto, cujo resultado está previsto em lei, (d) com os motivos, cuja matéria de fato ou de direito seja juridicamente adequada ao resultado obtido e (e) com a finalidade visando o propósito previsto na regra de competência do agente. Tratando-se de ato vinculado, a Administração Pública tem o dever de motivá-lo no sentido de evidenciar sua expedição com os requisitos legais<sup>2</sup>.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidores competentes com observância de todos os requisitos legais (art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

A autoridade tributária tem o direito de examinar a escrituração e os documentos comprobatórios dos lançamentos nela efetuados e a pessoa jurídica tem o dever de exibi-los e conservá-los até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das

<sup>1</sup> Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 9º, art. 10, art. 23 e 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, Decreto nº 6.104, de 30 de abril de 2007, art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999 e Súmulas CARF nºs 6, 8, 27 e 46.

<sup>2</sup> Fundamentação legal: art. 179 da Constituição Federal, art. 2º da Lei nº 4.717, de 29 de junho de 1965, § 2º do art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996.

operações a que se refiram, bem como de prestar as informações que lhe forem solicitadas e colaborar para o esclarecimento dos fatos<sup>3</sup>.

As Autoridade Fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. 4

A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Ainda, na apreciação da prova, a autoridade julgadora formou livremente sua convicção, em conformidade do princípio da persuasão racional<sup>5</sup>. Assim, o Despacho Decisório, fl. 07 e o Acórdão da 5ª TURMA/DRJ/FOR/CE nº 08-028.116, de 05.12.2013, fls. 39-42, contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos no processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos, em observância às garantias ao devido processo legal. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício. A tese protetora exposta pela defendente, assim sendo, não está demonstrada.

A Recorrente defende que o pedido de compensação foi alcançado pela homologação tácita.

A pessoa jurídica que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. Posteriormente, ou seja, em de 30.12.2003 ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação também fixou o prazo de cinco anos, contados da data da entrega da declaração, para que os débitos sejam homologados tacitamente, o que privilegia o princípio da segurança jurídica, embora não se possa inferir que este instituto tenha o efeito de fazer nascer qualquer direito creditório<sup>6</sup>.

No presente caso verifica-se que o Per/DComp foi formalizado em 21.05.2007 e a Recorrente foi notificada do Despacho Decisório em 05.12.2008, fl. 18. Dessa sorte não transcorreu o prazo de cinco anos e assim não há que se falar em homologação tácita

<sup>3</sup> Fundamentação legal: art. 142 e art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2002, art. 10 e art. 59 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 2º e art. 4º da Lei nº 9.784 de 29 de janeiro de 1999.

<sup>4</sup> Fundamentação legal: art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal.

<sup>5</sup> Fundamentação legal: art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

<sup>6</sup> Fundamentação legal: art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A Constituição Federal, art. 74 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de

das compensações dos débitos confessados no Per/DComp. Além disso, tem cabimento a aplicação do enunciado da Súmula CARF nº 11, que determina que "não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal". A pretensão da defendente, por esta razão, não tem cabimento.

A Recorrente suscita que o Per/DComp deve ser deferido.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo.

Posteriormente, ou seja, em de 30.12.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. 7.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor dela dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais<sup>8</sup>.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente detalhar os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitadas. Por seu turno, a autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos.

Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário verificar a liquidez e certeza mediante um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

A pessoa jurídica pode deduzir do tributo devido o valor dos incentivos fiscais previstos na legislação de regência, do tributo pago ou retido na fonte, incidente sobre

<sup>7</sup> Fundamentação legal: art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, 1º e art. 2º, art. 51 e art. 74 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

<sup>8</sup> Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. nº 2.200-2 de 24/08/2001

receitas computadas na determinação da base de cálculo, bem como a CSLL determinada sobre a base de cálculo estimada no caso utilização do regime com base no lucro real anual, para efeito de determinação do saldo de CSLL a pagar ou a ser compensada no encerramento do ano-calendário, ocasião em que se verifica a sua liquidez e certeza<sup>9</sup>.

Sobre a possibilidade jurídica de utilização da CSLL determinada sobre a base de cálculo estimada, objeto de extinção sob condição resolutória de ulterior homologação da compensação, para dedução da CSLL devida no cálculo do saldo negativo apurado no encerramento do período, a Procuradoria da Fazenda Nacional mediante Parecer PGFN/CAT nº 88/2014 manifestou-se no seguinte sentido:

#### **PARECER PGFN/CAT/Nº 88/2014**

*Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa. Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Conversão das estimativas em tributo após ajuste anual. Possibilidade de cobrança.*

#### **I - OBJETO DA CONSULTA**

*Trata-se de consulta cuja origem remonta a Secretaria da Receita Federal do Brasil, tendo sido encaminhada para manifestação acerca da ratificação ou retificação dos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658/2011 e 193/2013, os quais trataram da impossibilidade de inscrição em Dívida Ativa da União dos valores mensalmente apurados por estimativa, a título de antecipação do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, e não pagos, ainda que objetos de Declaração de Compensação não homologada.*

*2. A consulta, realizada por meio da Nota Cosit nº 31, de 20 de novembro de 2013, propugna pela revisão dos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658/2011 e 193/2013, nos seguintes termos:*

*“a) dada a regra geral de que a estimativa não paga não é passível de cobrança, excepcionalmente a estimativa estaria sujeita a cobrança e inscrição em DAU, quando objeto de parcelamento inadimplido ou de compensação não homologada ou considerada não declarada;*

*b) se a lei permite a compensação de estimativa por meio de DComp, pode advir decisão administrativa de não homologação, com posterior manifestação de inconformidade, bem como de suspensão do débito;*

*c) sendo possível, ao final da análise da DComp e do julgamento pela CRJ e pelo CARF, manter-se não homologada a*

<sup>9</sup> Fundamentação legal: art. 170 do Código Tributário Nacional, art. 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

*compensação de valores de estimativa, tem-se, por consequência lógica, a possibilidade de sua cobrança após o ajuste anual;*

*d) se a lei especial admite o parcelamento de valores de estimativa informados em DComp não homologada, eventual inadimplência levará à sua cobrança e execução por parte da PGFN;*

*e) do contrário, a manter o entendimento dos referidos pareceres, que se pronuncie quanto aos questionamentos constantes dos itens 48 e 52.”*

*3. A angústia dos consulentes reside na preocupação quanto ao fato de não saberem como proceder na hipótese de manutenção dos Pareceres PGFN/CAT n.º 1.658/2011 e 193/2013, como pode ser percebido do item (e) acima, o qual faz referência aos itens 48 e 52, cujo teor transcrevemos:*

*“48. Diante de todo o exposto, e tendo em vista que os valores de estimativas devidos foram confessados em DComp e que, após o encerramento do ano-calendário, não há mais que se falar em estimativa, pois as antecipações passam a revestir o caráter de tributo, tanto que passam a compor o resultado apurado no final do ano-base, questiona-se:*

*a) Na hipótese de o contribuinte utilizar como dedução na apuração anual do tributo valores de estimativas que tenham sido confessadas em DComp, cuja compensação não tenha sido homologada, a RFB não pode efetuar a cobrança da diferença devida com base na DComp, cobrando esse valor como tributo e não mais como estimativa, mesmo que seja após a ocorrência do fato gerador (31 de dezembro)?*

*b) Qual seria o marco para início da incidência dos acréscimos legais: (i) o vencimento da estimativa não paga (último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir), ou (ii) o vencimento do tributo (último dia útil do mês de março do ano calendário subsequente ao ano base)?*

*c) Qual seria o termo inicial do prazo de que a Fazenda disporia para efetuar a cobrança dos valores confessados e indevidamente deduzidos do ajuste anual? Seria a data da confissão do débito de estimativa em DComp, considerando, ainda, que o prazo prescricional não corre no período que medeia a entrega da DComp e a não homologação da compensação?*

*d) Em se mantendo o entendimento de que as estimativas não são créditos tributários, por isso não podem ser cobradas com base na DComp não homologada, mas devem ser objeto de lançamento de ofício, pergunta-se: não sendo crédito tributário, as estimativas poderiam ser compensadas, uma vez que a legislação sempre trata da compensação entre créditos tributários líquidos e certos?*

*...omissis...*

52. *Importante mencionar, todavia, que dos R\$ 169 bilhões relativos aos créditos de saldos negativos, R\$ 930 milhões (0,55%) refere-se a estimativas parceladas. Sendo assim, diante da existência de permissão legal, tanto que existente crédito tributário nessa situação, questiona-se: a RFB pode, por ato infralegal, restringir o direito do contribuinte, vedando a inclusão de tais antecipações no parcelamento simplificado, com base no argumento de que, ao final do ano-base, as estimativas são substituídas pelo tributo apurado? E quando o parcelamento for de estimativas cuja compensação não foi homologada e se der depois de 31/12 do ano-calendário a que correspondem as antecipações?”*

4. *A grande diferença das consultas anteriores é que essa ressalta o questionamento em relação aos valores da estimativa que foram contabilizados após o ajuste anual, ou seja, não seriam mais estimativas, mas valores que foram contabilizados no ajuste como tributos efetivamente pagos ou compensados, portanto, os valores seriam parte do tributo que teve sua compensação não homologada, como é possível constatar em trecho da Nota Técnica Cosit n.º 31/2013:*

*“Entretanto, a PGFN não considerou a possibilidade de que as estimativas parceladas fossem aquelas objeto de compensação não-homologada e, quase sempre, efetuado o parcelamento depois de ano-calendário encerrado. Ou seja, as estimativas parceladas podem ser aquelas que compuseram o ajuste anual do imposto apurado e deste foi deduzido por compensação que veio a ser não-homologada”*

5. *Desse modo, a consulta realizada em nada se assemelha as anteriores, em que foram tratadas as estimativas, ou seja, valores não consolidados no ajuste anual. Tanto o Parecer PGFN/CAT n.º 1.658/2011, quanto no Parecer PGFN/CAT n.º 193/2013 abordam os valores relativos a estimativa, não analisando a mudança de natureza que ocorre após o ajuste anual, portanto, não vislumbramos nenhuma razão para alteração dos pareceres anteriores, aos quais remetemos para questão das estimativas.*

## **II - TRANSFORMAÇÃO DA ESTIMATIVA EM TRIBUTO**

6. *O imposto de renda tem sua matriz no Art. 153, Inciso III da Constituição Federal, estabelecendo princípios para sua regência no § 2º do mesmo artigo, além dos já previstos nos Arts. 150 e 151 da Carta Magna, porém, o delineamento do tributo consta no Código Tributário Nacional, ao definir o fato jurídico tributário que enseja a incidência do imposto de renda:*

*“Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*

*II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)*

*Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*

*Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.*

*Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.”*

*7. Não existe nenhuma dúvida quanto ao fato jurídico tributário que enseja a incidência do imposto sobre a renda, valendo trazer a lição a seguir a respeito do conceito de renda:*

*“...o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou simples aumento do valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, que decorre ou não de uma fonte permanente, que decorre ou não de uma fonte produtiva, que não necessariamente está realizado, que não necessariamente está separado, que pode ou não ser periódico ou reprodutível, normalmente líquido, e que pode ser de índole monetária ou em espécie.”*

*8. Outro aspecto deve ser levando em consideração para aferir a renda, o interstício temporal, a partir da combinação de acréscimos e decréscimos patrimoniais relevantes, que vão apontar o ganho de renda do sujeito passivo num determinado período. Vejamos lição de Hugo de Brito Machado:*

*“em se tratando de imposto de incidência anual, pode-se afirmar que o seu fato gerador é da espécie dos fatos continuados. E em virtude de ser a renda, ou o lucro, um resultado de um conjunto de fatos que acontecem durante determinado período, é razoável dizer-se também que se trata de fato gerador complexo”*

*9. Mesmo o fato que enseja à incidência do imposto de renda ocorrendo apenas ao final do ano, a legislação estabelece o pagamento de valores mensais, cujo valor real se apresentará apenas no ajuste anual, com a apuração do lucro real, a qual*

*ocorrerá em 31 de dezembro, consoante definido no Art. 2º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:*

*“Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. (Regulamento) (Vide Medida Provisória nº 627, de 2013) (Vigência)*

*§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

*§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

*§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*

*§ 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.”*

*10. Por sua vez, o Art. 6º da Lei n.º 9430, de 1996, também deixa bastante claro que o imposto será apurado em 31 de dezembro, estruturando o imposto de renda anual para o seu devido valor, superando as antecipações de recolhimento designadas como estimativa. Vejamos o dispositivo:*

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

*§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro receberá o seguinte tratamento: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*I - se positivo, será pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, observado o disposto no § 2º; ou (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*II - se negativo, poderá ser objeto de restituição ou de compensação nos termos do art. 74. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)*

*§ 2º O saldo do imposto a pagar de que trata o inciso I do parágrafo anterior será acrescido de juros calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir de 1º de fevereiro até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.*

*§ 3º O prazo a que se refere o inciso I do § 1º não se aplica ao imposto relativo ao mês de dezembro, que deverá ser pago até o último dia útil do mês de janeiro do ano subsequente.”*

*11. Esse pagamento a que nos referimos acima se assemelha a antecipação do imposto de renda por meio de retenção na fonte, a qual tem sua natureza abordada em nota na clássica obra de Aliomar Baleeiro:*

*“Generalizou-se a retenção do imposto de renda na fonte. Com o advento da Lei nº 7713/88, a partir de 01.01.1988, todos os rendimentos de pessoa física, recebidos de pessoas jurídicas, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo quando pagos em juízo. Incluem-se, portanto, no rol, os rendimentos pagos ao trabalho assalariado (salários, remunerações e despesas pagas pelo empregador), ao autônomo, aluguéis e outros. As exceções são os ganhos de capital, mesmo se pagos por pessoas jurídicas, os alimentos e pensões.*

*...omissis..*

*Originariamente, o imposto de renda (fonte) incidia apenas sobre os rendimentos ao portador e dos residentes e domiciliados no exterior. Surgiu, portanto, por razões de praticidade ou pelas limitações territoriais da lei brasileira, como incidência única e exclusiva, cabendo às fontes pagadores reter e recolher o tributo as repartições competentes.*

*...omissis...*

*Posteriormente, estendeu-se o imposto de fonte a outras hipóteses, até a ampla generalização que tem hoje. Não configura, em nenhum caso, tributo diferente do imposto de renda, mas, antes, deve ser analisado como mera antecipação de imposto que se presume devido. Se, ao final do ano-base em que está periodizado (ver comentários seguintes, no tópico 13), o imposto não for devido, em decorrência de saídas-despesas elevadas, deverá ser devolvido ao contribuinte.”*

*12. O entendimento quanto à natureza de antecipação do imposto foi tratada em decisões do Supremo Tribunal Federal, a seguir colacionadas:*

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PESSOA JURÍDICA. RETENÇÃO NA FONTE. PAGAMENTOS EFETUADOS PELO PODER PÚBLICO. CARÁTER INFRACONSTITUCIONAL DA DISCUSSÃO. INSUFICIÊNCIA DAS RAZÕES RECURSAIS. PROCESSUAL CIVIL. DECISÃO MONOCRÁTICA. DISCUSSÃO ACERCA DE SEUS REQUISITOS. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. Nos termos do art. 38 da Lei 8.038/1991 e do art. 21, § 1º do RISTF, cabe ao relator negar seguimento aos pedidos ou aos recursos manifestamente improcedentes. Nestes casos, deve-se preservar a possibilidade de recurso ao Colegiado, pela exposição precisa dos fundamentos da decisão monocrática. Requisito observado neste caso. 2. Considerada a sistemática de retenção na fonte como instrumento de antecipação do Imposto de Renda (realidade diversa da retenção na fonte como mecanismo de tributação definitiva), para que fosse possível bem compreender a alegada dimensão constitucional do debate, seria necessário examinar não apenas a norma de retenção, mas também a contra-medida de compensação, destinada a reconduzir a carga tributária ao patamar autorizado pela Constituição e pela legislação. Ausente discussão sobre elemento essencial do modelo, as razões recursais são ineficazes para promover o debate constitucional da matéria. 3. Ademais, as razões recursais desviam-se de outro elemento determinante para o controle da validade da tributação, que refere-se aos limites à mensuração da carga tributária que pode ser exigida em antecipação. Como há a previsão para o reequilíbrio da carga tributária com a compensação, a questão de fundo deixa de ser propriamente a violação imediata do conceito de renda, para se desdobrar em duas: (a) a razoabilidade e a proporcionalidade dos valores retidos, considerado o direito constitucional ao exercício de atividade econômica lícita e (b) a eficácia do mecanismo de compensação para reconduzir a carga tributária ao patamar permitido pela Constituição e pela legislação. Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 628845 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 01/03/2011, DJe-061 DIVULG 30-03-2011 PUBLIC 31-03-2011 EMENT VOL-02493-01 PP-00194)*

*EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA. PESSOA JURÍDICA. ANTECIPAÇÃO. “DUODÉCIMOS”. VALIDADE. PROCESSUAL CIVIL. FUNDAMENTAÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL. 1. O acórdão prolatado pelo Tribunal de origem está devidamente fundamentado, ainda que com sua conclusão não concorde a parte-agravante. Ausência de violação do art. 93, IX da Constituição. 2. A orientação firmada por esta Corte considera válida a cobrança do IRPJ pela modalidade de antecipação conhecida como “duodécimos” (Decreto-Lei 2.354/1987 e Lei 7.787/1989). A suposta violação do princípio da vedação do uso de tributo com efeito confiscatório depende do exame de provas específicas, relativas ao caso concreto. Ausente quadro probatório capaz de confirmar a alegação da*

*parte-agravante. Impossibilidade de revisão de fatos e provas (Súmula 279/STF). Agravo regimental ao qual se nega provimento. (RE 255379 AgR, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, Segunda Turma, julgado em 08/02/2011, DJe-060 DIVULG 29-03-2011 PUBLIC 30-03-2011 EMENT VOL-02492-01 PP-00043)*

*13. Ao final do período ocorre à substituição das estimativas pelo ajuste anual, não existindo liquidez e certeza na estimativa, razão pela qual é impossível a inscrição e cobrança das estimativas, conforme exposto no Parecer PGFN/CAT n.º 1.658/2011, do qual extraímos o trecho a seguir:*

*28. Ocorre que, como visto e reiterado, os valores do IRPJ e da CSLL apurados por estimativa não se qualificam como crédito tributário, mas como mera antecipação do pagamento deste.*

*29. Assim, ainda que a DCOMP se preste à confissão de dívida, tal confissão não tem o poder de transformar a antecipação do tributo (estimativa) em crédito tributário.*

*30. Disto decorre que, mesmo declarada esta antecipação do tributo como débito (e até confessada), em não sendo homologada a compensação ela é tida por inexistente, tendo como efeitos o não pagamento e a não extinção desta parte do crédito tributário, a teor do art. 156, inciso II, do Código Tributário Nacional.*

*31. Conclusivamente, o débito relativo à antecipação do IRPJ e da CSLL apurada por estimativa não constitui crédito tributário e assim não se converteu pelo fato de ter sido objeto de DCOMP, não se sustentando como líquido e certo, inclusive porque é necessário o ajuste, ao final, para apuração do saldo do imposto.*

*32. De fato, conforme preceitos do art. 2º c.c. art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, caso não recolhido ou pago a menor o valor da antecipação mensal dos tributos, é necessária a apuração destes ao final (31 de dezembro ou na data do encerramento das atividades ou dos demais eventos indicados na lei), com previsão de penalidade pecuniária, ainda que a pessoa jurídica venha a apurar prejuízo no balanço.*

*33. A propósito, não é desarrazoado prever a ocorrência de situação em que os valores antecipados sejam superiores ao valor do tributo devido, hipótese que reforça a conclusão de inexistência de certeza e liquidez das referidas antecipações.*

*14. A mesma conclusão foi adotada no Parecer PGFN/CAT n.º 193/2013, conforme excerto a seguir:*

*“12. A existência da compensação não implica em sua possibilidade de cobrança, afinal, ao ser concluído o exercício, a estimativa é substituída pelo imposto apurado, consoante exposto no Parecer PGFN/CAT n.º 1.658/2011 e assim como é*

*definido pela própria Receita Federal do Brasil no Art. 16 da Instrução Normativa SRF N° 093, de 24 de Dezembro de 1997:*

*Art. 16. Verificada a falta de pagamento do imposto por estimativa, após o término do ano-calendário, o lançamento de ofício abrangerá:*

*I - a multa de ofício sobre os valores devidos por estimativa e não recolhidos;*

*II - o imposto devido com base no lucro real apurado em 31 de dezembro, caso não recolhido, acrescido de multa de ofício e juros de mora contados do vencimento da quota única do imposto.”*

*15. O IRPJ e a CSLL substituem as estimativas, contudo, é possível que os valores relativos à estimativa tenham sido compensados e computados como pagamento no momento do ajuste anual, contudo, essa compensação pode não ser homologada, ocorrendo a decisão após a apuração do lucro real. Assim, tratar-se-iam de valores referentes a tributo consolidados com o ajuste anual, não mais de mera estimativa do imposto de renda e da contribuição sobre o lucro.*

*16. Esse entendimento já é aplicado pela Receita Federal do Brasil, vejamos trecho da Nota Cosit n° 31/2013, a qual serve de lastro à consulta:*

*“Portanto, ao apurar, em 31 de dezembro, o valor total do imposto devido em todo o ano-calendário, o sujeito passivo há de pagar esse valor, não havendo porque a RFB manter a cobrança de um débito (estimativa) que foi incorporado por outro (imposto a pagar). Isso é pacífico. A RFB não cobra estimativa não paga no ano-calendário: aplica multa de ofício e cobra o imposto devido na forma de saldo a pagar.”*

*17. A leitura do trecho acima deixa claro que a RFB tem consciência da inviabilidade de cobrança das estimativas, pelo menos até a ocorrência do fato jurídico que enseja a incidência do IRPJ e CSLL na modalidade anual.*

*18. Ocorre que, após o ajuste, a estimativa é substituída pelo tributo, portanto, a estimativa extinta por meio de compensação foi incorporada ao ajuste, como explicado pela própria Receita Federal do Brasil na Nota Cosit n.º 31/2013:*

*“21. Ocorre que não se está tratando de estimativa não paga no ano-calendário, mas de estimativa extinta por meio da compensação, cujo efeito legal é o mesmo do pagamento, conforme se depreende da leitura do art. 156, Incisos I e II, do CTN e do art. 6º da Lei n° 8.212, de 29 de agosto de 1991.*

*21.1. Por sua vez, a Lei n.º 9.430, de 1996, não previa – e não foi atualizada nesse ponto – a hipótese de que o valor devido fosse antecipado por forma diversa do pagamento, in casu, a compensação, cujas regras próprias possibilitam a contestação*

*dessa antecipação por meio da não-homologação, que ocorre, via de regra, apenas depois de 31 de dezembro, ou seja, depois de a Declaração de Informações Econômico-Fiscais (DIPJ) ser entregue e o imposto pago ou o saldo negativo apurado.*

*21.2. Ora, enquanto não homologada a compensação, extinto está o débito declarado a título de estimativa e, portanto, corretamente deduzido do total do imposto devido no ano e demonstrado no DIPJ. Essa extinção, entretanto, não é definitiva, mas se submete a condição resolutória de a RFB homologá-la ou não no prazo de cinco anos.*

*21.3 Assim, ao compor o imposto de renda apurado e devido ao final do ano-calendário, e ser declarado extinto por meio de estimativa, tem-se que esse valor informado na DIPJ como compensado já não é mais estimativa, mas imposto sobre a renda, crédito tributário definitivamente constituído por apuração e confissão do sujeito passivo. Tal caráter de confissão tanto se encontra assentado na informação do valor estimado e compensado prestada na DCTF, como na DComp.*

*19. O entendimento que podemos extrair do excerto acima é de que tratamos de tributo em si, não mais de estimativas, cuja existência se encerra com o ajuste anual, consoante exposto nos Pareceres PGFN/CAT nº 1.658/2011 e 193/2013, razão pela qual podemos ter uma conclusão diferente daqueles constantes nos pareceres mencionados, contudo, sem modificar-lhes em nenhum ponto, apenas por considerar que no caso estamos tratando de tributo propriamente dito.*

***20. A conclusão que podemos formular, a partir do questionamento da Receita Federal do Brasil, é pela legitimidade de cobrança de valores que sejam objeto de pedido de compensação não homologada oriundos de estimativa, uma vez que já se completou o fato jurídico tributário que enseja a incidência do imposto de renda, ocorrendo à substituição da estimativa pelo imposto de renda.***

*21. Devemos ressaltar, porém, que deverão ser realizados ajustes para que fique claro que os valores cobrados, quando da não homologação de compensação de estimativa, são, na verdade, IRPJ ou CSLL e não estimativa dos tributos, pois a confusão pode influenciar as chances de êxito da cobrança, pois a nomenclatura inadequada pode levar órgãos administrativos e judiciais a entenderem que a cobrança seria ilegal.*

### **III - CONCLUSÃO**

*22. Em síntese, os questionamentos levantados na consulta oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil devem ser respondidos nos seguintes termos:*

***a) Entende-se pela possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para extinção de débitos relativos a estimativa, desde que já tenha se realizado o fato que enseja a incidência do imposto de***

***renda e a estimativa extinta na compensação tenha sido computada no ajuste;***

*b) Propõe-se que sejam ajustados os sistemas e procedimentos para que fique claro que a cobrança não se trata de estimativa, mas de tributo, cujo fato gerador ocorreu ao tempo adequado e em relação ao qual foram contabilizados valores da compensação não homologada, a fim de garantir maior segurança no processo de cobrança. (grifos acrescentados)*

Pode-se concluir que somente podem ser deduzidos na apuração do ajuste anual os valores de estimativa efetivamente pagos relativos ao ano-calendário objeto da DIPJ. Considera-se efetivamente pago por estimativa o crédito tributário extinto por meio de dedução do tributo retido ou pago sobre as receitas que integram a base de cálculo, compensação solicitada por meio da Per/DComp ou de processo administrativo, compensação autorizada por medida judicial e valores pagos mediante DARF.

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

Consta no Voto Conductor do Acórdão da 5ª TURMA/DRJ/FOR/CE nº 08-028.116, de 05.12.2013, fls. 39-42:

Analisando-se a DIPJ do contribuinte do exercício 2004, ano calendário 2003 (fl. 28), verifica-se que ele declara saldo negativo de CSLL no valor de R\$36.392,41, assim apurado:

CSLL Devida	2.782,46
CSLL Mensal Paga por Estimativa	39.174,87
CSLL a Pagar	- 36.392,41

As estimativas de CSLL declaradas como pagas (liquidadas) no ano calendário estão assim discriminados na DIPJ:

PA	Estimativa
Jan	3.459,80
Fev	3.506,12
Mar	3.355,13
Abr	2.748,70
Mai	3.118,21
Jun	3.227,49
Jul	3.047,12
Ago	2.661,36
Set	2.648,16
Out	3.811,79
Nov	4.020,53
Dez	3.479,86
Total	39.174,87

Confrontando os valores acima com os dados disponíveis nos sistemas internos de controle da RFB, constata-se que:

- a) as estimativas referentes aos meses de janeiro a abril foram liquidadas por pagamento (fl. 29);
- b) as estimativas referentes aos meses de maio, junho e outubro a dezembro foram liquidadas por compensação (fls. 30 a 34); e
- c) as estimativas de julho a setembro não foram liquidadas.

Rastreando as compensações referidas na alínea “b” acima, constatamos que as mesmas foram realizadas através dos Per/DComp abaixo discriminados:

PA	Estimativa	Per/DComp
Mai	3.118,21	1628442332.140803.1.3.034749
Jun	3.227,49	0227711967.140803.1.3.034041
Out	3.811,79	1188829001.130204.1.3.039379
Nov	4.020,53	1135019912.130204.1.3.030075
Dez	3.479,86	1993555204.130204.1.3.030445
[Total]	[17.657,88]	

De acordo com consulta no sistema PER/DCOMP, tais compensações, por sua vez, foram não homologados (fls. 35 a 37), tendo sido as respectivas exigências formalizadas no processo nº 1038.4900450/2006-94, o qual se encontra arquivado desde 22/07/2009 (fl. 38).

Diante das constatações acima, conclui-se que o saldo negativo apurado pelo contribuinte na DIPJ deve ser recomposto, considerando-se apenas as estimativas efetivamente pagas, quais sejam as dos meses de janeiro a abril, que totalizaram R\$13.465,75, de sorte que o saldo negativo reconhecido é de R\$10.683,29, conforme abaixo demonstrado:

CSLL Devida	2.782,46
CSLL Mensal Paga por Estimativa	13.465,75
CSLL a Pagar	- 10.683,29

Isso posto, julgo procedente em parte a manifestação de inconformidade para homologar parcialmente a compensação até o limite do valor originário de R\$10.638,29, saldo negativo reconhecido nesta decisão.

Assim, consideram-se efetivamente pagos os valores de CSLL determinados sobre a base de cálculo estimada objeto de compensações solicitadas por meio dos Per/DComp nºs 1628442332.140803.1.3.034749, 0227711967.140803.1.3.034041, 1188829001.130204.1.3.039379, 1135019912.130204.1.3.030075 e 1993555204.130204.1.3.030445 formalizados no processo nº 1038.4900450/200694 no total R\$17.657,88 no ano-calendário de 2003, conforme demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 - Parcelas da composição do saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2003

Ano-Calendário 2004 (A)	Valores Reconhecidos Despacho Decisório R\$ (B)	Valores Reconhecidos Segunda Instância de Julgamento R\$ (B)
CSLL Devida	2.782,46	2.782,46
(-) CSLL Determinada Sobre a Base De Cálculo Estimada Paga com Darf	(13.465,75)	(13.465,75)
(-) CSLL Determinada Sobre a Base De Cálculo Estimada Paga com Per/DComp	0,00	(17.657,88)
Saldo de CSLL	(10.683,29)	(28.341,17)

Por conseguinte, deve ser reconhecido o direito creditório relativo ao saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$2.835,31 (R\$13.518,50 – R\$10.683,29), ou seja, decorrente da diferença entre o valor pleiteado e o valor já reconhecido em sede de primeira instância de julgamento, apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2003, para compensação dos débitos ali confessados até o limite desse crédito.

Em assim sucedendo, voto por dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito creditório relativo ao saldo negativo de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$2.835,31 apurado pelo regime de tributação com base no lucro real no ano-calendário de 2003, para compensação dos débitos ali confessados até o limite desse crédito.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva