



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

Processo n° 10882.900767/2014-10
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1401-001.913 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de junho de 2017
Matéria SALDO NEGATIVO DE IRPJ
Recorrente NOVA CIDADE DE DEUS PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2008

ESTIMATIVAS QUITADAS POR COMPENSAÇÃO DE SALDO(S) NEGATIVO(S) DE PERÍODO(S) ANTERIOR(ES). POSSIBILIDADE.

As estimativas do IRPJ convertem-se no próprio tributo após encerramento do período de apuração. Assim, o que se cobrará após o encerramento do exercício não é a estimativa, e sim o próprio tributo. Nos termos do Parecer PGFN/CAT n° 88/2014, a compensação, por meio de declaração de compensação, de débitos de estimativas do ano-corrente do crédito de saldo negativo apurado, pode ser executada pela PGFN, razão pela qual o crédito formado no período pode ser reconhecido, se esta for a única pendência apresentada.

IRRF APROVEITADO EM DUPLICIDADE. DESISTÊNCIA DE PROCESSO DE COMPENSAÇÃO COM QUITAÇÃO DO IRRF COMPENSADO. POSSIBILIDADE DE DEFERIMENTO.

A desistência de processo de compensação de saldo negativo originado por IRRF, com recolhimento deste tributo, permite à empresa realocar o referido IRRF em outro processo de compensação, desde que efetuado dentro do prazo prescricional de 5 anos, contados da apuração do crédito que se quer ressarcir/compensar.

RETENÇÃO NA FONTE COMPROVADA E RECEITAS TRIBUTADAS. CRÉDITO DEFERIDO.

Se a retenção na fonte do IR e a tributação do rendimento que ensejou tal retenção foram comprovados, o crédito tributário perante a Fazenda Nacional torna-se passível de restituição/compensação.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Declarou-se impedido de votar o Conselheiro José Roberto Adelino da Silva.

(assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(assinado digitalmente)

Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Augusto de Souza Gonçalves, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Livia De Carli Germano, Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Luciana Yoshihara Arcangelo Zanin, Abel Nunes de Oliveira Neto e Daniel Ribeiro Silva.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de decisão proferida pela 6ª Turma da Delegacia Regional do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto (DRJ/RPO), que, por meio do Acórdão nº 14-58.355, de 29 de abril de 2015, julgou improcedente a manifestação de inconformidade.

Transcrevo abaixo o relatório do Acórdão da DRJ/RPO:

(início da transcrição do relatório do acórdão da DRJ/RPO)

Trata-se de PER/DCOMP com demonstrativo de crédito nº 42050.71341.120713.1.6.02-2062, com base em alegado crédito de Saldo Negativo de IRPJ, exercício 2010, fls. 272 a 278.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco/SP, proferiu o Despacho Decisório de fl. 279, decidindo que o crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, resultando em HOMOLOGAÇÃO PARCIAL e NÃO HOMOLOGAÇÃO das compensações declaradas e inexistência de valor a ser restituído/ressarcido para os PER/DCOMP apresentados. Conseqüentemente, foi promovida a cobrança dos débitos indevidamente compensados, com os acréscimos legais decorrentes da mora (multa de mora e juros).

Inconformada, a interessada interpôs a manifestação de inconformidade de fls. 02 a 15, na qual alega, em síntese, o seguinte:

Estimativas Compensadas de SNPA

Contudo, data máxima venia, a d. Autoridade Administrativa não se apercebeu que **as estimativas de IRPJ em questão já são objeto de cobrança no Processo Administrativo nºs 10882.903769/2012-07** (Processos de Cobrança nºs 10882.903850/2012-89, 10882.903852/2012-78, 10882.903854/2012-67) (doc. 05), sendo certo que, com a oportuna homologação daquelas compensações ou o seu pagamento, restará convalidado o saldo negativo pleiteado no presente feito, de forma que a sua desconsideração em qualquer hipótese implica cobrança em duplicidade.

Nessa linha, conforme já decidiu a própria Receita Federal do Brasil, por meio da Cosit, o fato de as compensações das estimativas não terem sido homologadas em outro processo não pode produzir qualquer reflexo no saldo negativo indicado no presente caso, sob pena de cobrança em duplicidade e ofensa à solução de consulta interna cosit nº 18/2006. merecendo reforma o r. despacho decisório quanto a esse ponto.

Ademais, nos autos daquele processo nº 10882.903769/2012-07 ainda encontra-se pendente de julgamento manifestação de inconformidade apresentada pela Impugnante, de modo que, quando menos, dever-se-ia aguardar o julgamento daquele processo prejudicial para então avaliar os reflexos no presente processo da decisão lá proferida.

É manifesta a necessidade de sobrestamento do presente feito até decisão final a ser proferida no que diz respeito ao Processo Administrativo nº 10882.903769/2012-07, ou então ao menos a suspensão da exigibilidade do presente crédito tributário, haja vista a manifesta a relação de prejudicialidade e dependência entre os processos, nos termos do artigo 265, inciso IV, alínea 'a', do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal.

IRRF Dcomp Juros sobre Capital Próprio

O despacho decisório não reconheceu as parcelas de IRRF sob o código 5706, no valor total de R\$ 35.675.243,52, relativas às receitas de JCP em razão de pagamentos recebidos das empresas Bradespar S.A. (CNPJ nº 03.847.461/0001-92), NCF Participações S/A (CNPJ nº 04.233.319/0001-18) e Cidade de Deus Companhia Comercial de Participações S/A (CNPJ nº 61.529.343/0001-32).

DA DIPJ E DO PER ORIGINALMENTE APRESENTADOS. Conforme se verifica da DIPJ/2008 recepcionada em 15/10/2009 (doe. 07), Ficha 12A, a Impugnante apurou a título de saldo negativo de IRPJ o montante de R\$ 35.624.955,25.

Quanto ao IRRF, do total das retenções no montante de R\$36.078.858,97 (Ficha 54 DIPJ) foi indicado na Linha 14 da Ficha 12A da DIPJ apenas o valor de R\$ 25.020.426,53 (R\$ 36.078.858,97 - R\$ 399.306,49 - R\$ 10.659.125,94) considerando que:

(i) a quantia de R\$ 399.306,49, como visto, foi utilizada para dedução do imposto mensal por estimativa (Ficha 11 DIPJ); (ii) a quantia de R\$ 10.659.125,94 foi utilizada na compensação com débito de IRRF incidente sobre pagamentos da mesma natureza e ocorridos no mesmo ano-calendário, conforme autoriza a legislação (artigo 9º, parágrafo 6º da Lei nº 9.249/95) (doe. 08).

Como se vê, justamente em razão dessa utilização do montante de R\$ 10.659.125,94 + R\$ 399.306,49 de IRRF, na Ficha 12A da DIPJ relativa ao ano-calendário de 2008 a Impugnante indicou na Linha 14 a título de IRRF apenas o

valor de R\$ 25.020.426,53, correspondente à diferença de R\$ 36.078.858,97 (total de retenções do ano) - R\$ 10.659.125,94 (utilizado em compensações de IRRF de JCP do mesmo ano calendário) - R\$ 399.306,49 (utilizado para dedução do imposto mensal por estimativa), e na Linha 18 Estimativas no valor de R\$ 10.604.528,72, apurando na Linha 20 (Imposto de Renda a Pagar) a existência de saldo negativo no valor de R\$ 35.624.955,25 (doe. 09).

Daí porque a Impugnante originalmente apresentou o Pedido de Restituição 37935.44086.221009.1.2.02-9948 que deu origem ao presente processo, indicando a título de crédito saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2008 no montante de R\$ 35.624.955,25 (doe. 09).

Portanto, ao apurar o saldo negativo originalmente pleiteado (e que embasa todas as compensações declaradas) no valor de R\$ 35.624.955,25 a Impugnante já deduziu o montante utilizado nas compensações de IRRF de JCP, não havendo de se falar em utilização de crédito em duplicidade.

A compensação de crédito de IRRF de JCP com débito de IRRF de JCP no valor de R\$ 10.659.125,94 acima indicada foi objeto como visto da DCOMP nº 20648.68476.050109.1.3.06-1252 (retificada pela DCOMP nº 40066.57015.210109.1.7.06-6047) (doe. 08).

Contudo, aquela compensação acabou não sendo homologada, conforme decisão proferida no Processo Administrativo nº 10882.724056/2012-71 (doc. 10), ao fundamento de que encerrado o ano-base aquelas retenções deveriam compor o saldo negativo, e não ser compensadas diretamente.

Por entender a Impugnante estar equivocado este entendimento, apresentou naqueles autos a competente manifestação de inconformidade .

Pedido

Por todo o exposto e por tudo o mais que dos autos consta, pede e espera a impugnante seja julgada procedente a presente manifestação de inconformidade para o fim de reformar parcialmente o r. despacho decisório e:

(a) reconhecer de plano como saldo negativo passível de restituição os valores adicionais de R\$ 25.016.117,58 (correspondente à parcela de IRRF jamais utilizada antes das compensações declaradas nos presentes autos) e de R\$ 1.464.618,20 (correspondente à parcela das estimativas compensadas e que embora não homologadas no Processo Administrativo nº 10882.903769/2012-07 devem ser reconhecidas no saldo negativo conforme Solução de Consulta Interna nº 18/2006-COSIT), que somados aos R\$ 9.144.219,48 já reconhecidos alcança o crédito de R\$ 35.624.955,25, suficiente a fazer face à totalidade das compensações declaradas;

(b) determinar a devolução dos autos à Delegacia de origem e o sobrestamento do presente processo quanto à parcela do saldo negativo no valor de R\$ 10.659.125,94 até decisão final nos autos do Processo Administrativo nº 10882.724056/2012-71, tendo em vista a relação de prejudicialidade e dependência entre os mesmos, uma vez que sobrevindo decisão desfavorável à Impugnante naquele processo será necessariamente reconhecido nos presentes autos o direito à restituição dessa parcela adicional de R\$ 10.659.125,94.

A DRJ/RPO, por meio do Acórdão nº 14-58.355, de 29 de abril de 2015, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, que teve a seguinte ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Exercício: 2009

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DA CSLL. VALORES DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO NÃO CONFIRMADOS.

O saldo negativo de IRPJ pode ser objeto de pedido de restituição ou utilizado como crédito em declaração de compensação somente se confirmado que os valores a título de antecipação excedem o valor devido ao final do período de apuração.

DIREITO CREDITÓRIO. RENDIMENTOS FINANCEIROS. TRIBUTAÇÃO. OFERECIMENTO. COMPROVAÇÃO.

A restituição do saldo negativo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, apurado na declaração de ajuste de pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, em razão de compensação de IRRF sobre rendimentos de aplicações financeiras, condiciona-se à demonstração da existência e da liquidez do direito, o que inclui a comprovação de que as receitas financeiras correspondentes foram oferecidas à tributação.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

A empresa foi cientificada do acórdão da DRJ/RPO na data de 11/06/2015 - (cf. AR de fl. 306).

Irresignada com a decisão da DRJ, a empresa interpôs Recurso Voluntário (fl. 309 a 336) tempestivamente na data de 08/07/2015, repetindo basicamente os argumentos já trazidos na 1ª (primeira) fase recursal:

1) A DRJ não poderia indeferir o pedido de homologação dos créditos com base no indeferimento de compensação de saldos negativos de CSLL apurados no ano-calendário de 2005, que são objeto do processo nº 10882.00903769/2012-07, pois os débitos eventualmente não homologados naquele processo já são objeto de cobrança nos processos 10882.903850/2012-89, 10882.903852/2012-78 e 10882.903854/2012-67.

2) Alega que não se aplica ao caso o conteúdo do Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011. Segundo a recorrente, o referido Parecer trata de estimativa não computada no ajuste anual, não se aplicando ao caso concreto, que, por sua vez, pode ter os valores de crédito indeferido perfeitamente cobrados, inclusive conforme entendimento exarado pelo Parecer PGFN/CAT nº 88/2014, apresentando conclusão da Procuradoria de que há ***"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", conclusão que a recorrente entende que se aplica ao caso deste processo.

3) Informa que a Solução de Consulta Cosit nº 18/2006 conclui que "na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ;". Afirma que, nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.396/2013, com redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.434/2013, aqueles atos têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal do Brasil.

4) Pede subsidiariamente o sobrestamento do presente feito, até decisão final a ser proferida no Processo Administrativo nº 10882.903769/2012-07, ou, ainda, ao menos a suspensão da exigibilidade do presente crédito tributário, em face da manifesta relação de prejudicialidade entre os processos, nos termos do art. 265, IV, "a" do revogado Código de Processo Civil (CPC), hoje constante no art. 313, V, "a", do novo CPC.

5) Trata da retenção do IRRF decorrente do JCP. A RFB negou o direito do IRRF porque a empresa teria utilizado o IRRF em duplicidade (declaração de compensação de R\$ 10.659.125,94 com débitos de IRRF de 12/2008, vencidos em 01/2009). A empresa alega que a RFB negou o direito à compensação, por ter sido apresentado fora do prazo legal, porque o IRRF não poderia ter sido compensando autonomamente, devendo compor o saldo negativo do período, razão pela qual a recorrente optou por acatar o entendimento da RFB e recolher via DARF os débitos anteriormente compensados, razão pela qual não pode agora o valor do IRRF ser negado uma vez que a própria RFB disse que este procedimento é que deveria ter sido feito.

6) O despacho decisório se equivocou no cálculo do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2008, pois, sem qualquer fundamento, simplesmente desconsiderou o crédito de IRRF no valor de R\$ 25.419.733,03.

7) A DRJ teria inovado no fundamento para a glosa dos créditos, ao entender que "*nenhum registro contábil/fiscal foi apresentado pela Recorrente*", de modo que "*não se pode, pela documentação que acompanhou o pedido inicial e a presente manifestação de inconformidade, verificar se as receitas financeiras sobre as quais incidiu o IRRF foram oferecidas à tributação e não vejo razão para reforma do Despacho Decisório nesse aspecto*". Como a fiscalização teria utilizado como único fundamento para a glosa do crédito de IRRF a "*Retenção utilizada em Declaração de Compensação de Juros sobre o Capital Próprio*", resta sem fundamento a decisão da DRJ. Conclui com o seguinte:

Portanto, resta evidente ser absolutamente descabida a rejeição da manifestação de inconformidade apresentada ao argumento de falta de apresentação dos documentos comprobatórios das retenções do imposto de renda e do oferecimento dos rendimentos correspondentes à tributação, seja porque (i) esse não foi o fundamento do despacho decisório em questão; seja porque (ii) a Receita Federal do Brasil já reconheceu o crédito de IRRF sobre JCP nos autos do Processo Administrativo nº 10882.724056/2012-71 (doc. 10 da Manifestação de Inconformidade).

Não obstante, a recorrente alega juntar documentos que comprovam a retenção dos valores e a tributação das receitas que deram origem às retenções.

8) A recorrente alega que não houve duplicidade no aproveitamento do crédito de IRRF decorrente do JCP.

9) A recorrente alega que o valor de R\$ 10.659.125,94, referente ao IRRF decorrente de JCP que foi não-homologado por meio do processo nº 10882.724056/2012-71 (em razão de violação ao § 2º do art. 40 da IN RFB 900/2008), foi recolhido por ela.

10) A recorrente aumentou o valor do crédito pleiteado de R\$ 35.624.955,25 para R\$ 46.284.081,19, apresentando pedido de restituição retificador, segundo ela, dentro do prazo prescricional para solicitação de créditos.

Vale destacar ainda que, resguardando-se quanto ao prazo de prescrição, a Recorrente retificou o Pedido de Restituição 37935.44086.221009.1.2.02-9948 anteriormente apresentado, protocolando o Pedido de Restituição Retificador 42050.71341.120713.1.6.02-2062 **para majorar o saldo negativo do ano-base de 2008 passível de restituição de R\$35.624.955,25 para R\$46.284.081,19 (diferença de R\$10.659.125,94 que corresponde ao valor do IRRF).**

11) Discorre sobre seu direito à devolução do indébito, invocando as disposições legais neste sentido e o princípio da moralidade administrativa. Subsidiariamente pleiteia o sobrestamento do presente julgamento até decisão final a ser proferida naqueles autos, ou então ao menos a suspensão da exigibilidade do presente crédito tributário, sob pena de *cobrança indevida*. Invoca o disposto no art. 265, IV, "a" do Código de Processo Civil, e cita outras decisões deste Conselho em favor do sobrestamento em circunstâncias semelhantes.

No CARF, o processo foi distribuído, cabendo a mim sua relatoria.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Rodrigo de Oliveira Barbosa, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

PRELIMINAR DE NULIDADE

A recorrente pugna pela nulidade da decisão recorrida, uma vez que a DRJ teria inovado na sua decisão, ao citar que não houve demonstração de tributação dos rendimentos que geraram a retenção na fonte do IR.

Pois bem.

Ultrapasso esta preliminar de nulidade, tendo em vista que minha decisão vai ao encontro com o que dispõe o § 3º do art. 59 do Decreto nº 70.235/1972:

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

MÉRITO

Como visto, parte da lide cinge-se a verificar se a quitação de estimativas a partir de compensação com saldo(s) negativo(s) de período(s) anterior(es) pode ser considerada para a formação do saldo negativo do período de que se pleiteia o crédito, mesmo que a compensação não tenha sido homologada, ou ainda esteja pendente de julgamento.

Outrossim, deve-se verificar se o crédito adicional de R\$ 10.659.125,94, decorrente de IRRF, pode ser reconhecido neste processo de compensação, uma vez que fez parte de outro processo de compensação.

Por fim, deve-se avaliar o outro argumento, de que se serviu a Delegacia de Julgamento, para indeferir parte do crédito pleiteado: não houve demonstração de tributação dos rendimentos que geraram a retenção na fonte do IR.

Quitação de estimativas com compensação de SN de período(s) anterior(es)

Como visto, tanto no Despacho Decisório quanto no julgamento da impugnação pela DRJ, a Receita Federal se pronunciou no sentido de que não é possível homologar a compensação deste processo, pois não há certeza e liquidez do crédito utilizado para quitar as estimativas do período objeto do saldo negativo gerado, uma vez que a formação do crédito utilizado para pagar as estimativas também se dava com saldos negativos de anos anteriores. Na época do Despacho Decisório, as compensações de estimativas advieram do processo originário de crédito nº 10882.903769/2012-07, que também não havia sido homologado por também ter sido originado a partir de saldo negativo que foi formado por estimativas quitadas por compensação de saldo negativo de período anterior, conforme processo nº 10882.001396/2003-39.

Ou seja, a empresa sempre quitava as estimativas de determinado período com saldos negativos de períodos anteriores, de maneira sucessiva, remetendo-se até o período mais remoto possível.

Assim, bastava um pedido de restituição/compensação ser indeferido, que toda a cadeia de utilização de créditos de períodos anteriores restaria prejudicada.

Pois bem.

Verifiquei em alguns votos neste Conselho em que a turma concluiu pela impossibilidade de deferir, de plano, créditos tributários de saldo negativo originado a partir de estimativas quitadas por meio de compensação.

Em voto constante no próprio processo que originou o pedido de compensação neste processo (nº 10882.903769/2012-07), o qual gerou a Resolução 1302-

000.378, da 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara desta Seção de Julgamento, a relatora Conselheira Edeli Pereira Bessa efetuou análise percuciente sobre situação similar à aqui analisada e destacou que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011, já havia se pronunciado acerca da falta de certeza e liquidez da exigibilidade das antecipações devidas a título de estimativas mensais, fato a comprometer a cobrança e a inscrição em Dívida Ativa de tais débitos, impossibilitando a compensação de recolhimentos de estimativas decorrentes de saldos negativos de períodos anteriores. No citado voto, a turma decidiu por baixar o processo em diligência para aguardar o julgamento do processo que originou o pedido de crédito compensado naquele processo em análise.

Não obstante o brilhante voto da Conselheira, entendo que a situação aqui discutida merece ser analisada sob outro olhar:

É que, após o encerramento do período de apuração, as estimativas se convertem nos próprios tributos que foram quitados mediante antecipação, qual seja, IRPJ e CSLL. Veja-se na redação dos art. 2º c/c 6º da Lei 9.430/1996, vigentes na época dos fatos, que o imposto a pagar apurado no final do período de apuração é calculado abatendo-se, dentre outras rubricas, os valores pagos por estimativa:

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.

§ 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. (negritei)

(...)

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

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

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

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

§ 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.”

Por sua vez, o § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430/1996, com redação dada pela Lei 10.637/2002 (conversão da MP nº 66/2002), dispõe sobre o tratamento a ser dado às declarações de compensação:

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

A MP nº 135/2003, convertida posteriormente na Lei nº 10.833/2003, atribuiu à declaração de compensação a natureza de instrumento de confissão de dívida, conforme § 6º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996, veja-se:

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

Quanto aos períodos anteriores à vigência da MP nº 135/2003, a confissão de dívida se dava por meio da DCTF.

No mesmo sentido se pronunciou a Procuradoria da Fazenda no Parecer PGFN/CAT nº 1.658/2011, que, apesar de concluir pela impossibilidade de se aceitar a compensação das estimativas, já verificamos que tal conclusão não se aplica ao caso aqui analisado:

26. *Atente-se para a ressalva: se o pleito de compensação foi anterior à Medida Provisória nº 135 (30.10.2003), a DCOMP não se prestou à constituição do crédito tributário, o que decorre da declaração de débitos e créditos tributários federais – DCTF.*

27. Portanto, relativamente à *compensação declarada mas não homologada*, o crédito tributário poderá ser cobrado com base na DCOMP, salvo se o pleito foi feito no período no qual este documento não apresentava a natureza de *confissão de dívida*, hipótese em que sua constituição se dá pela DCTF (ou, se inexistente, pelo Fisco)¹.

Da leitura dos dispositivos legais supra, infere-se que, independentemente de homologação da compensação declarada à Receita Federal, a cobrança no processo de origem dos créditos compensados será necessariamente efetuada.

E foi esta a interpretação dada pela Receita Federal e pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, respectivamente, por meio da Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006 e do Parecer/PGFN/CAT nº 88/2014, cujas ementas transcrevo abaixo:

Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006:

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

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.

No referido Parecer, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional traça arrazoado de que as estimativas convertem-se no próprio tributo que se quer antecipar. Desta feita, revela a PGFN que a compensação das estimativas pode ser considerada no cálculo do saldo negativo do IRPJ e da CSLL, uma vez que a sua não homologação definitiva torna o crédito passível de execução, qual seja, o crédito (titularizado pela fazenda) do próprio tributo. Veja-se:

(início da transcrição do Parecer PGFN/CAT/nº 88/2014)

(...)

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:

¹ Quanto à compensação tida por não declarada, o crédito tributário respectivo ou foi objeto de DCTF ou deverá ser constituído de ofício pelo Fisco, pois a DCOMP não se presta à sua constituição.

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.º 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 nº 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 nº 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;** (negritei)

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.

(término da transcrição do Parecer PGFN/CAT/nº 88/2014)

Em acórdão publicado recentemente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, a partir do voto proferido pelo Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão, acompanhou a conclusão constante no Parecer PGFN/CAT/nº 88/2014, conforme Acórdão nº 9101-002.493, da sessão de 23/11/2016, cuja ementa reproduzo abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ).

No mesmo sentido, caminhou decisão exarada no Acórdão 1201-001.054, de 30 de julho de 2014, da 1ª TO, da 2ª Câmara, da 1ª Seção do CARF:

(início da transcrição de trecho do voto no Acórdão 1201-001.054)

Ora, temos aqui uma situação gravosa sendo imposta a ora Recorrente. Isso porque, temos, de um lado, processos administrativos relacionados a não homologação/homologação parcial das compensações efetuadas para fins de liquidação dos débitos de estimativa que passaram e compor o saldo negativo do ano de 2004 e, de outro, o presente processo, por meio do qual a Fiscalização e a DRJ entendem que a estimativas em discussão não devem compor o saldo negativo utilizado pelo Recorrente, reduzindo o crédito utilizado, fazendo remanescer um débito em aberto.

Assim, caso entendêssemos no presente processo que tais estimativas, extintas por compensações (em discussão administrativa) devem ser desconsideradas para fins de composição do saldo negativo do respectivo período e, nos demais processos, a Recorrente venha a ter uma decisão desfavorável, teríamos uma cobrança em duplicidade dos respectivos valores. Isso porque, a Recorrente seria chamada a pagar as estimativas indevidamente compensadas, com os devidos acréscimos legais ao mesmo tempo em que seria obrigada também, a pagar os débitos liquidados através do aproveitamento do saldo negativo do período.

A não homologação das compensações vinculadas às estimativas de IRPJ e CSLL tem determinado, em efeito cascata, o não reconhecimento dos saldos negativos apurados ao final do exercício, o que vem causando um verdadeiro imbróglio processual.

(término da transcrição de trecho do voto no Acórdão 1201-001.054)

O que posso extrair da conclusão da Procuradoria, da Receita Federal e da CSRF é que não seria justo, sob o ponto de vista da celeridade processual, indeferir crédito tributário ou suspender julgamento de processos que têm como única pendência o pagamento de estimativas com compensações de saldos negativos de períodos anteriores, que, como visto, podem ser cobradas pela PGFN, caso não forem homologadas em definitivo.

Portanto, conclui-se que o valor de estimativas quitado por compensação não pode obstar o direito creditório ora pleiteado.

Duplicidade de utilização de IRRF

Devo neste momento enfrentar a questão do valor de IRRF a ser utilizado neste processo de compensação.

De acordo com a fiscalização, a empresa teve parte de seu crédito não homologado em razão da utilização em duplicidade do IRRF. Segundo a DRJ, a empresa não poderia utilizar estes supostos créditos para quitar IRRF devido decorrente de pagamento de JCP, por ter efetuado a compensação no período seguinte à apuração do crédito que gerou o saldo negativo, contrariando o disposto no caput e § 2º do art. 40 da IN RFB 900/2008:

Art. 40. A pessoa jurídica optante pelo lucro real no trimestre ou ano-calendário em que lhe foram pagos ou creditados juros sobre o capital próprio com retenção de imposto de renda poderá, durante o trimestre ou ano-calendário da retenção, utilizar referido crédito de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) na compensação do IRRF incidente sobre o pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.

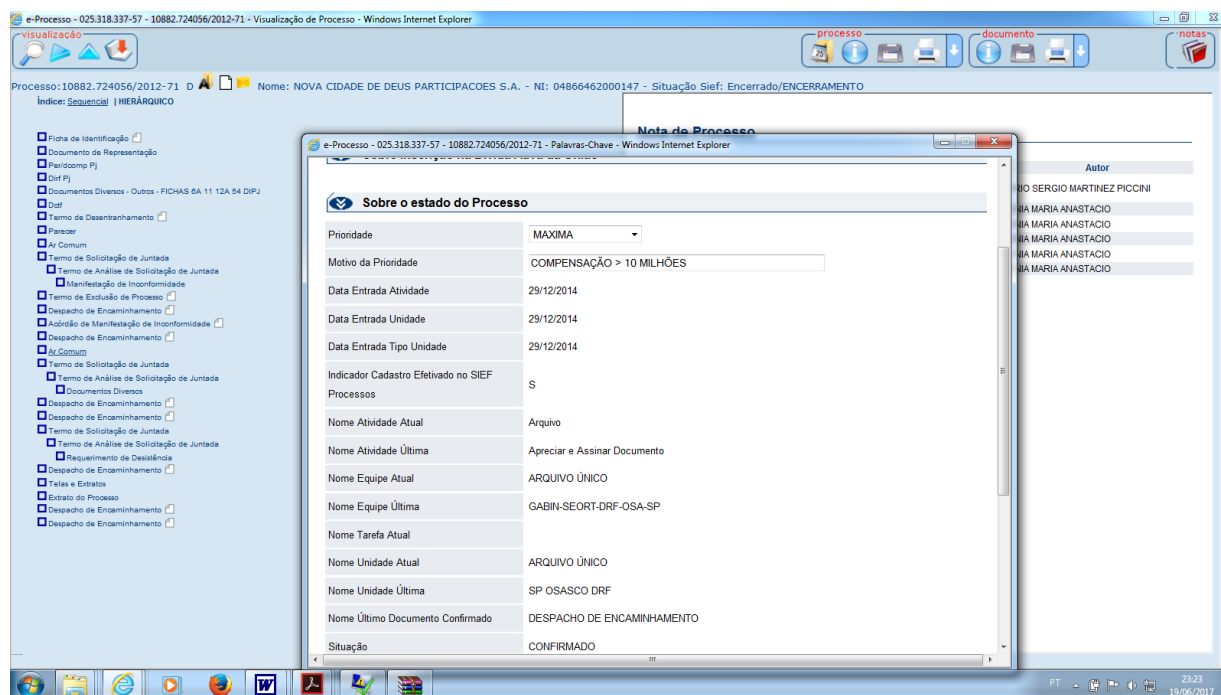
§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pela pessoa jurídica na forma prevista no § 1º do art. 34.

§ 2º O crédito de IRRF a que se refere o caput que não for utilizado, durante o período de apuração em que houve a retenção, na compensação de débitos de IRRF incidente sobre o pagamento ou crédito de juros sobre o capital próprio, será

deduzido do IRPJ devido pela pessoa jurídica ao final do período ou, se for o caso, comporá o saldo negativo do IRPJ do trimestre ou ano-calendário em que a retenção foi efetuada.

Em análise do processo nº 10882.724056/2012-71, verifiquei que a recorrente protocolou pedido de desistência total do recurso interposto no processo (nº 10882.724056/2012-71), e juntou DARF comprovando o recolhimento do valor originário de R\$ 10.659.125,94, juntamente com o valor de R\$ 3.037.957,48, a título de juros de mora.

A partir disso, a Delegacia de origem homologou o referido pedido de desistência, solicitando o encaminhamento do processo nº 10882.724056/2012-71 ao seu arquivo único, conforme tela extraída do e-processo²:



Nesse sentido, incabível o indeferimento do pedido fundamentado no aproveitamento em duplicidade do valor de IRRF de R\$ 10.659.125,94, devendo tal montante fazer parte da declaração de compensação constante neste processo nº 10882.900767/2014-10.

Demais valores retidos

Quanto aos demais valores de retenção decorrente de pagamento de JCP, entendo que também podem fazer parte deste processo nº 10882.900767/2014-10, pois, conforme alegado pela recorrente em seu recurso voluntário, tais valores constam nas DIRFs das respectivas fontes pagadoras e foram tributados, informações estas confirmadas pela Receita Federal no despacho decisório constante no processo nº 10882.724056/2012-71, reproduzido no doc. 10 da manifestação de inconformidade deste processo nº 10882.900767/2014-10 (e-fl. 195), veja:

² Extraído do e-processo em 19/06/2017

1. Certificação das receitas de JCP - juros sobre capital próprio, recebidas da BRADESPAR S.A. - CNPJ nº 03.847.461/0001-92, CIDADE DE DEUS COMPANHIA COMERCIAL DE PARTICIPAÇÕES – CNPJ 61.529.343/0001-32, e NCF PARTICIPAÇÕES AS – CNPJ 04.233.319/0001-18, com a respectiva retenção de IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte, no ano calendário de 2008, conforme DIRF (fl. 07/10), e oferecidas à tributação, conforme Ficha 6A da DIPJ (fls. 11).

Meses	BRADESPAR		CIDADE DE DEUS		NCF		Total Receita	Total IRRF
	Receita	IRRF	Receita	IRRF	Receita	IRRF		
Janeiro	0,00	0,00	1.982.703,79	297.405,56	0,00	0,00	1.982.703,79	297.405,56
Fevereiro	0,00	0,00	1.982.703,79	297.405,56	0,00	0,00	1.982.703,79	297.405,56
Março	0,00	0,00	1.982.703,79	297.405,56	0,00	0,00	1.982.703,79	297.405,56
Abril	1.087.629,61	163.144,43	2.053.128,35	307.969,25	0,00	0,00	3.140.757,96	471.113,68
Mai	0,00	0,00	2.053.128,35	307.969,25	0,00	0,00	2.053.128,35	307.969,25
Junho	0,00	0,00	2.053.128,35	307.969,25	0,00	0,00	2.053.128,35	307.969,25
Julho	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Agosto	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Setembro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Outubro	429.567,58	64.435,13	0,00	0,00	0,00	0,00	429.567,58	64.435,13
Novembro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
Dezembro	0,00	0,00	224.184.578,35	33.627.686,75	25.685,20	3.852,78	224.210.263,55	33.631.539,53
Total	1.517.197,19	227.579,56	236.292.074,77	35.443.811,18	25.685,20	3.852,78	237.834.957,16	35.675.243,52

Tributação do JCP que gerou o IRRF

Em continuidade, a DRJ afirmou que o valor dos Juros sobre o Capital Próprio, que gerou o montante de Imposto de Renda Retido na Fonte, não foi tributado.

Não obstante a confirmação da tributação pela Receita Federal no processo nº 10882.724056/2012-71, a empresa juntou os comprovantes de tributação dos rendimentos, os quais pude analisar:

Em análise da DIPJ 2009, ac 2008, anexada ao processo nº 10882.724056/2012-71, o Lalur 2008 e os documentos contábeis juntados pela recorrente no recurso voluntário, ambos neste processo 10882.900767/2014-10, pude perceber o seguinte:

(i) Na linha 21 da ficha 06-A da DIPJ 2009, ac 2008, consta o montante de R\$ 237.834.958,41 referente à receita de JCP. Esta informação, por si só, não é capaz de atribuir certeza da tributação do JCP. Deve-se portanto avaliar os ajustes do lucro real, para se verificar se tal receita não foi objeto de exclusão. Assim, em análise do Lalur de 2008 (e-fls. 377), posso verificar que não há exclusão do valor referente ao JCP. A exclusão constante no referido livro decorre de receita de equivalência patrimonial, que, por lei, pode ser excluída do lucro real.

(ii) Apesar da recorrente contabilizar o recebimento de JCP como "valor referente a provisão dos Juros sobre o Capital Próprio a receber", o que indicaria, em um primeiro momento, que tal receita seria excluída do Lalur 2008, tal nomenclatura não interferiu na tributação efetiva do JCP apurado no ano de 2008.

Nesse sentido, posso concluir que a receita de R\$ 237.834.958,41, a título de JCP, foi efetivamente tributada.

Desta forma, deve-se homologar o crédito tributário ora alegado conforme as razões acima aduzidas. Os demais pontos argumentados pela recorrente tornam-se insubsistentes em razão do deferimento de seu pleito.

Conclusão

Diante do exposto, voto por DAR provimento ao recurso voluntário da recorrente.

(assinado digitalmente)

Luíz Rodrigo de Oliveira Barbosa