



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11020.004613/2007-89  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 1302-003.927 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de setembro de 2019  
**Recorrente** GOLD NEGOCIOS E PARTICIPACOES SA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. REGRA DE EXCEÇÃO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE INCIDENTE SOBRE JUROS DO CAPITAL PRÓPRIO CREDITADOS OU RECEBIDOS COM DÉBITOS DECORRENTES DO PAGAMENTO OU CRÉDITO DE JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. FORMALIZAÇÃO EM DCOMP. Até a edição da Instrução Normativa SRF nº 360, publicada em 29 de setembro de 2003, inexistia dispositivo legal ou normativo impondo a apresentação de DCOMP para a compensação prevista no art. 9º, §6º da Lei nº 9.249/95. Até esta data, a compensação era veiculada na escrituração do sujeito passivo e na data do vencimento dos débitos, e informada na DCTF do período.

DIREITO CREDITÓRIO. NÃO ANALISADO PELA UNIDADE DE JURISDIÇÃO. ÓBICE AFASTADO. RETORNO DOS AUTOS. CABIMENTO.

Afastado o óbice que impedia a análise do direito creditório pela unidade de jurisdição do contribuinte, competência originária nos termos da legislação tributária, o processo deve retornar para que o mérito seja enfrentado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando o retorno dos autos a unidade de origem para continuidade da análise do direito creditório, nos termos do relatório e voto da relatora.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Maria Lúcia Miceli - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Tadeu Matosinho Machado, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Rogério Aparecido Gil, Maria Lúcia Miceli, Flávio

Machado Vilhena Dias, Breno do Carmo Moreira Vieira, Wilson Kazumi Nakayama (suplente convocado) e Gustavo Guimarães da Fonseca. Ausente o conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio.

## Relatório

Trata o processo de Declaração de Compensação n.º 07077.75054.161104.1.3.06-5021, utilizando crédito de imposto de renda retido sobre os rendimentos de juros sobre o capital próprio (JCP) recebidos, no valor de R\$ 23.883,93, relativo aos meses de outubro, novembro e dezembro de ano-calendário de 2002, para compensação com débitos de IRRF por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas, também nos meses de outubro, novembro e dezembro de ano-calendário de 2002, com base no artigo 9º, § 2º da Lei n.º 9.249/95.

Após análise do pedido, a DRF/Caxias do Sul/RS, por meio do Despacho Decisório n.º 198, de 12 de março de 2008, de fls. 13/16, não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação, por entender que o crédito somente era passível de compensação com o IRRF por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio durante o período de apuração em que houve a retenção. Assim, após o término do ano-calendário, os valores retidos deveriam compor o saldo negativo do IRPJ Registrou-se, ainda, que o contribuinte não teria oferecido crédito suficiente para compensar os referidos débitos com os encargos legais até 16/11/2004, data da apresentação da DCOMP.

A manifestação de inconformidade foi apresentada, fls. 27/33, com as seguintes alegações de defesa:

- ⇒ que em 10/02/2003 efetuou a entrega da DCTF relativa ao 4º trimestre de 2002, na qual procedeu a compensação das parcelas relativas ao IRRF incidente aos juros sobre o capital próprio referentes a outubro, novembro e dezembro de 2002. Em 16/11/04, ciente das alterações das Instruções Normativas SRF n.º 210, de 2002, e 460, de 2004, promoveu a retificação das DCTF para alterar a forma de compensação antes declarada (compensação sem DARF) para a modalidade "outras compensações", formalizando a respectiva declaração de compensação (DCOMP), fatos não considerados pela autoridade por ocasião da sua decisão;
- ⇒ que o direito à compensação, tal como declarado, lhe é assegurado pelo art. 668, §2º do RIR/99, sendo cabível a cobrança apenas dos juros moratórios, que inclusive já teria efetuado o recolhimento. Deste modo não subsistiria a restrição evocada pela autoridade fiscal quanto à insuficiência do crédito a ser compensado;
- ⇒ que a multa aplicada é indevida, por força do disposto no art. 138 do Código Tributário Nacional, na medida em que utilizou procedimento espontâneo para retificar a sua declaração de compensação. Invoca, para reforçar este entendimento os arts. 31 e 67 da Instrução Normativa SRF n.º 460, de 2004, alegando que a DCTF apresentada em 10/02/03 se

enquadraria no período em que estaria assegurado o direito à compensação, ainda que não tenha sido gerado o programa PER/DCOMP.

A 1ª Turma da DRJ/Porto Alegre-RS, por meio do Acórdão n.º 10-19.256, na sessão de 29 de abril de 2009, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, com a seguinte ementa (fls. 107/110):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 2002

IRRF. JUROS SOBRE O CAPITAL PRÓPRIO. COMPENSAÇÃO.

DCOMP. A compensação tributária a requerimento do contribuinte somente se operava, a partir de 01/10/02, mediante a entrega da respectiva declaração de compensação. No caso, na data da entrega da declaração eletrônica de compensação não mais subsistia o direito do contribuinte compensar diretamente o imposto retido sobre o capital próprio, como requerido. A mera informação da compensação em DCTF não produz os efeitos extintivos próprios desse instituto, não cabendo aplicar o disposto no art. 138 do CTN, que condiciona a exclusão da responsabilidade ao pagamento dos tributos devidos e respectivos juros de mora.

A ciência da decisão da DRJ ocorreu em 28/05/2009, conforme AR de fls. 114.

O recurso voluntário foi apresentado em 29/06/2009, fls. 115/127, deixando claro que reitera e ratifica todas as razões expostas na impugnação, acrescentando que:

- ⇒ A decisão recorrida deixou de analisar o procedimento adotado relativo à compensação em questão, como lhe assegurava o disposto nos artigos 31 e 67 da IN SRF n.º 460/2004, tecendo apenas uma breve referência, evidenciando contradição nos seguintes termos: "*O que se extrai desses comandos é que, apesar da obrigatoriedade de as compensações deverem ser formalizadas, a partir da Lei n.º 10.637, de 31/12/02, mediante declaração eletrônica (PER/DCOMP), as declarações apresentadas anteriormente a 20/09/03 mediante o formulário aprovado pelo art. 44 da Instrução Normativa n.º 210/02 também seriam recepcionadas como se Dcomp fossem*".
- ⇒ Claramente lhe foi assegurado o direito à compensação ainda que fosse por meio de DCTF.
- ⇒ A decisão recorrida também não reconheceu o pagamento adicional, relativo aos juros do período de fevereiro de 2003, quando realizou a compensação através de DCTF, até 16 de novembro de 2004, quando procedeu a retificação da declaração de compensação através do programa PER/DCOMP, tendo em vista que o Despacho Decisório ressaltou que não caberia a homologação da compensação em virtude de o crédito ser insuficiente para quitar todos os débitos com os encargos legais.
- ⇒ Restou demonstrada a recomposição dos valores devidos do 4º trimestre/2002, através do recolhimento espontâneo dos juros, sendo

cabível a homologação da compensação, como facultam as disposições previstas na IN SRF n.º 460/2002.

⇒ A decisão recorrida não corresponde aos fatos, pois houve a apresentação da declaração de compensação exigida através do sistema PER/DCOMP em 16/11/2004, com o recolhimento espontâneo dos juros devidos, nos termos do artigo 67 da IN SRF n.º 460/2004.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Maria Lúcia Miceli, Relatora.

O recurso voluntário é tempestivo, e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele eu conheço.

Para deslinde da questão, trago a legislação acerca dos juros sobre o capital próprio, que abarca a compensação objeto desta DCOMP não homologada. Assim determina o art. 9 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995, *in verbis*:

*"Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pró rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.*

*§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.*

**§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:**

**- antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;**

**- tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º;**

(...)

**"§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2º poderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas".**

Verifica-se, pois, que **a regra geral** é de que o Imposto Retido na Fonte sobre Pagamento ou Crédito de Juros Sobre o Capital Próprio será considerado como antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiária pessoa jurídica tributada com base no lucro real, como é o caso da interessada. Dessa forma, a referida antecipação concorre, como regra geral, na formação do Saldo a Pagar ou do Saldo Negativo do IRPJ, apurado ao final do Trimestre ou do Ano-Calendário. Se existir apuração de Imposto Devido, o IRRF será utilizado para dedução do débito. Se a apuração for de Saldo Negativo de IRPJ, esse IRRF integrará o mesmo e, nessa condição (componente de Saldo Negativo), poderá ser utilizado para compensação a partir de janeiro do exercício seguinte, conforme determina o Ato Declaratório SRF n.º 3/2000.

Ocorre que o §6º prevê **regra de exceção**, permitindo que o Imposto de Renda na Fonte seja compensado com o equivalente, retido por ocasião do pagamento ou crédito desses mesmos juros aos seus sócios. No entanto, **esta opção deve ser claramente manifestada, já que a natureza do referido IRRF é de mera antecipação do devido ao final do período de apuração**. Isto porque, no final do período, há a ocorrência do fato gerador do tributo, no caso, o IRPJ. Neste momento, todos os recolhimentos cuja natureza sejam de antecipação estão vinculados ao próprio imposto que pretende quitar. Como a compensação prevista no §6º é uma exceção, não pode a mesma se sobrepor a regra geral. Daí o entendimento esposado no Despacho Decisório, confirmado pela decisão recorrida, acerca da obrigatoriedade do exercício desta opção antes do fim do período, ou seja, antes da ocorrência do fato gerador, em 31/12/2002.

A recorrente alega que teria exercido esta opção ao apresentar a DCTF relativa ao 4º trimestre/2002, em 10/02/2003, informando que os débitos de IRRF estariam quitados por meio de compensação sem DARF. E, ao tomar conhecimento das alterações legislativas trazidas pela IN SRF n.º 460, de 17 de outubro de 2004, na qual o artigo 32 determinava a apresentação de Declaração de Compensação no caso de compensação prevista no artigo 9º § 6º da Lei n.º 9.249/95, procedeu com a retificação da DCTF, alterando a quitação dos débitos de IRRF por meio de compensação sem DARF para modalidade "outras compensações", formalizando a respectiva declaração de compensação (Dcomp).

Destaco que a retificação e a apresentação da DCOMP ocorreram em 16 de novembro de 2004, ou seja, logo após a publicação da referida Instrução Normativa.

E, ainda em sede de defesa, afirma que o artigo 67 da IN SRF n.º 460/2004 garantiu que as Declarações de Compensação anteriormente apresentadas seriam aceitas.

Já a decisão recorrida, seguindo o mesmo entendimento da unidade de jurisdição que analisou o pleito, entendeu que a opção deveria ter sido exercida no ano-calendário de 2002, com a apresentação da Declaração de Compensação, por força da nova redação do artigo 74 da Lei n.º 9.430/2002, que passou a valer a partir de setembro/2002. Além disso, a decisão recorrida rechaçou a alegação de que a DCTF teria cumprido o papel de Declaração de Compensação.

Pois bem, esta questão merece um pouco mais de atenção, pois a afirmação de que o artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, com a nova redação da MP n.º 66/2002, se aplica nos casos de compensação com fundamento no artigo 9º § 6º da Lei n.º 9.249/95 não é tão assim pacífica.

Antes, cabe reproduzir o citado artigo:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão*

Como dito antes, a compensação nos moldes pretendido pela recorrente **é uma exceção à regra geral** que determina a consideração dos valores retidos a título de imposto de renda na apuração do final do período. Logo, não se trata de um crédito que pode ser utilizado para compensação com quaisquer débitos, motivo pelo qual a aplicação do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 é questionável.

Acerca desta questão, importante reproduzir o brilhante voto da i. Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferido no Acórdão n.º 1101-001.087, na sessão de 08 de abril de 2014, que didaticamente trouxe o história da legislação de regência das compensações em comento:

A utilização dos referidos créditos foi autorizada pela Lei n.º 9.249/95:

*Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo -TJLP.*

*§1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei n.º 9.430, de 1996)*

*§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.*

*§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:*

*I- antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;*

*II- tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no §*

*4º;*

*§4º (Revogado pela Lei n.º9.430, de 1996)*

*§ 5ºNo caso de beneficiário sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n.º 2.397, de 21 de dezembro de 1987, o imposto poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos sócios beneficiários.*

*§ 6º No caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, o imposto de que trata o § 2ºpoderá ainda ser compensado com o retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração de capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.*

§ 7º *O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º. § 8º Para os fins de cálculo da remuneração prevista neste artigo, não será considerado o valor de reserva de reavaliação de bens ou direitos da pessoa jurídica, exceto se esta for adicionada na determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.*

§ 9º *(Revogado pela Lei n.º 9.430, de 1996)*

§ 10. *(Revogado pela Lei n.º 9.430, de 1996) (negrejou-se)*

A contribuinte, assim, sendo pessoa jurídica tributada com base no lucro real, e tendo recebido juros sobre o capital próprio, bem como sofrido a retenção de imposto na fonte, pode valer-se desta retenção antes do encerramento do trimestre (quando poderia deduzi-la como antecipação do IRPJ na apuração final, à qual fosse acrescido o correspondente rendimento, na forma do §3º, inciso I do dispositivo acima transcrito), para deixar de recolher o imposto que retiver na fonte em razão do pagamento ou crédito de juros da mesma natureza, em favor de seus acionistas.

A lei tratou este procedimento como compensação, muito embora o Código Tributário Nacional somente cogite desta forma de extinção nos seguintes termos:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, **do sujeito passivo contra a Fazenda pública.** (negrejou-se)*

A compensação, nestes termos, pressupõe a existência de crédito líquido e certo do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, bem como a autorização legal para sua efetivação. E, até a edição da Lei n.º 9.249/95, apenas a Lei n.º 8.383/91 autorizava a compensação no âmbito dos tributos administrados pela Receita Federal, e com as seguintes restrições:

*Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente.*

§ 1º *A compensação só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie.*

§ 2º *É facultado ao contribuinte optar pelo pedido de restituição.*

§ 3º *A compensação ou restituição será efetuada pelo valor do tributo ou contribuição ou receita corrigido monetariamente com base na variação da UFIR.*

§ 4º *As Secretarias da Receita Federal e do Patrimônio da União e o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS expedirão as instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo.*

Assim, no momento da edição da Lei n.º 9.249/95, a lei autorizava, apenas, a compensação entre débitos e créditos de mesma natureza, ou seja: débitos tributários com créditos tributários e débitos de receitas patrimoniais com créditos de receitas patrimoniais. Ainda, determinava que os débitos e créditos tributários deveriam corresponder à mesma espécie de tributo ou contribuição, na medida em que a compensação era feita sem pedido, e somente com esta limitação não haveria reflexos na repartição de receitas tributárias.

Nestes termos, crédito líquido e certo do sujeito passivo contra a Fazenda Pública era aquele que, de mesma natureza e espécie do débito compensado, fosse apurado pelo sujeito passivo antes do débito a ser compensado. Ainda, nos termos do *caput* do art. 66 da Lei n.º 8.383/91, deveria decorrer, no âmbito tributário, de *pagamento indevido ou a maior de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias, ainda que resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória*, em clara referência às hipóteses de restituição estipuladas no Código Tributário Nacional:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*- cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*- erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III- reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

A Instrução Normativa SRF n.º 67/92 exteriorizou este mesmo entendimento e firmou algumas hipóteses específicas em que seria necessário pedido administrativo, não bastando a escrituração por parte do sujeito passivo:

*Art. 1º A partir de 1º de janeiro de 1992, os contribuintes pessoas físicas e jurídicas, com direito à restituição de tributos e contribuições federais por recolhimento ou pagamento indevido ou a maior, poderão compensar esses valores no recolhimento ou pagamento de tributos e contribuições apurados em períodos subseqüentes, nos termos desta Instrução Normativa, facultada a opção pelo pedido de restituição em processo específico.*

*§ 1º Entende-se por recolhimento ou pagamento indevido ou a maior aquele proveniente de:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributos e contribuições federais, quando efetuados por erro, ou em duplicidade, ou sem que haja débito a liquidar, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II- erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao recolhimento ou pagamento;*

*III- reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

*§ 2º A compensação só poderá ser efetuada com débitos supervenientes ao recolhimento ou pagamento indevido ou a maior.*

*Art. 2º A compensação de débitos vencidos a partir de 1º de janeiro de 1992 poderá ser efetuada por iniciativa do próprio contribuinte, independentemente de prévia solicitação à unidade da Receita Federal, ressalvado o disposto no art. 3º incisos II e III.*

*Art. 3º Dependerá de solicitação à unidade da Receita Federal jurisdicionante do domicílio fiscal do contribuinte, cabendo à projeção local do Sistema de Arrecadação analisar a procedência do pedido e realizar os procedimentos necessários, quando a compensação referir-se aos seguintes casos:*

*I- se o vencimento do débito objeto da compensação ocorreu antes de 1º de janeiro de*

*1992:*

*II- se o débito ou o Crédito, ou ambos, tiverem origem em processo fiscal.*

*III- se o crédito resultar de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

*Parágrafo único. O pedido de Compensação previsto neste artigo deverá descrever os fatos que lhe deram origem e será instruído com os elementos que comprovem o crédito e identifiquem o débito a ser compensado.*

[...]

A partir da edição do art. 39, §1º da Lei n.º 9.250/95, admitiu-se o acréscimo de juros, calculados à taxa SELIC, aos créditos que viessem a ser compensados na forma do art. 66 da Lei n.º 8.383/91, nada sendo mencionado acerca da compensação na forma do art. 9º, §6º da Lei n.º 9.249/95

Frente a tal contexto, é lícito concluir que, com a edição do art. 9º, §6º da Lei n.º 9.249/95, uma nova forma de compensação foi instituída. Crédito líquido e certo do sujeito passivo para com a Fazenda Pública passou a ser, também, aquele que não resultasse de pagamento indevido ou a maior, mas apenas de uma retenção sofrida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real em razão do recebimento de juros sobre o capital próprio, desde que, antes do final do período de apuração de incidência do IRPJ, fosse destinado à liquidação de débito de mesma natureza, em razão do pagamento de juros sobre o capital próprio a seus titulares, sócios e acionistas.

Assim, independentemente da apuração do lucro da beneficiária pessoa jurídica, a retenção sofrida a título de antecipação se convertia em crédito autônomo, embora com eficácia limitada. E é compreensível tal estipulação porque se a pessoa jurídica, depois de receber ou ter creditado juros sobre o capital próprio, faz crédito ou pagamento de mesma natureza a seu titular, sócio ou acionista, é razoável afirmar que esteja repassando a estes o rendimento antes auferido e já submetido a tributação na fonte. Em tais condições, estará obrigada a reter destes beneficiários o imposto como determinado em lei, mas ao promover a compensação autorizada, estará repassando aos cofres públicos apenas o imposto incidente sobre o diferencial pago ou creditado a seu titular, sócio ou

acionista, porque o restante já foi recolhido pela fonte que antes lhe pagou ou creditou o rendimento repassado.

Provavelmente porque, à semelhança da compensação prevista no art. 66 da Lei n.º 8.383/91, este novo procedimento não afetava a repartição de receitas tributárias, não foi exigida a formalização de qualquer pedido pelo sujeito passivo. A compensação operava-se na escrituração contábil e poderia ser informada em DCTF, mas não como requisito legal para sua constituição.

Neste sentido, a Instrução Normativa 11/96, ainda vigente, tratou do tema, mas limitou-se a reproduzir a disposição legal em favor da compensação:

*Art. 29. Para efeito de apuração do lucro real, observado o regime de competência, poderão ser deduzidos os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo -TJLP.*

[...]

*§ 6º Os juros remuneratórios ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito.*

*§ 7º O imposto de renda incidente na fonte:*

- a) no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, será considerado antecipação do devido na declaração de rendimentos **ou compensado com o que houver retido por ocasião do pagamento ou crédito de juros, a título de remuneração do capital próprio, a seu titular, sócios ou acionistas.***
- b) será considerado definitivo, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isenta;*
- c) no caso de beneficiária sociedade civil de prestação de serviços, submetida ao regime de tributação de que trata o art. 1º do Decreto-lei n.º 2.397, de 1987, poderá ser compensado com o retido por ocasião do pagamento de rendimentos a seus sócios;*
- d) deverá ser pago até o terceiro dia útil da semana subsequente à do pagamento ou crédito dos juros.*

*§ 8º A pessoa jurídica que exercer a opção de que trata o § 1º assumirá o ônus do imposto incidente na fonte sobre os juros.*

*§ 9º O valor do imposto será determinado sem o reajuste da respectiva base de cálculo e não será dedutível para fins de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro.*

*§10. O imposto incidente na fonte, assumido pela pessoa jurídica, será recolhido no prazo de quinze dias contados do encerramento do período-base em que tenha ocorrido a dedução dos juros, sendo considerado:*

- a) *definitivo, nos casos de beneficiário pessoa física ou jurídica não submetida ao regime de tributação com base no lucro real, inclusive isentas;*
- b) *como antecipação do devido na declaração, no caso de beneficiário pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real.*

*§ 11. Na hipótese da alínea "b" do § anterior, a pessoa jurídica beneficiária deverá registrar, como receita financeira, o valor dos juros capitalizados que lhe couber e o do imposto de renda na fonte a compensar.*

*§ 12. O valor do imposto registrado como receita poderá ser excluído do lucro líquido para determinação do lucro real.*

*Art. 30. O valor dos juros pagos ou creditados pela pessoa jurídica, a título de remuneração do capital próprio, poderá ser imputado ao valor dos dividendos de que trata o art. 202 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo da incidência do imposto de renda na fonte.*

*Parágrafo único. Para efeito de dedutibilidade na determinação do lucro real, os juros pagos ou creditados, ainda que imputados aos dividendos ou quando exercida a opção de que trata o § 1º do artigo anterior, deverão ser registrados em contrapartida de despesas financeiras.*

*Art. 31. O valor dos juros de que tratam os arts. 29 e 30, inclusive quando incorporados ao capital ou mantidos em reserva destinada a aumento de capital, deverá ser adicionado ao lucro líquido para determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro. (negrejou-se)*

A partir da Lei n.º 9.430/96, duas alterações no âmbito das compensações mereceram destaque:

- A fixação da periodicidade trimestral como regra para apuração do IRPJ e da CSLL foi associada à opção pela apuração anual destes tributos, condicionada ao recolhimento de estimativas que, somadas às retenções sofridas ao longo do período, poderiam ensejar a apuração de saldo negativo, passível de compensação na forma do art. 6º da referida lei, na medida em que revelava, também, uma forma de recolhimento a maior:

*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:*

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

*- 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.*

[...]

- O Secretário da Receita Federal foi autorizado a admitir compensação entre tributos por ele administrados, ainda que de espécies diferentes, em razão da apuração, pelo sujeito passivo, de crédito passível de restituição ou ressarcimento. Cumpria-lhe, apenas, observar os ajustes necessários na arrecadação tributária, como exigido no art. 73 da mesma lei para as compensações de ofício:

*Art.73. Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei n.º 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte:*

*I- o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo ou da contribuição a que se referir;*

*II- a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo ou da respectiva contribuição.*

*Art.74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração.*

Com vistas à implementação do disposto no art. 73 da Lei n.º 9.430/96, o Decreto n.º 2.138/97 condicionou as compensações entre tributos de espécies diferentes à prévia apresentação de pedido:

*Art. 1º E admitida a compensação de créditos do sujeito passivo perante a Secretaria da Receita Federal, decorrentes de restituição ou ressarcimento, com seus débitos tributários relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da mesma Secretaria, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.*

*Parágrafo único. A compensação será efetuada pela Secretaria da Receita Federal, a requerimento do contribuinte*

As demais disposições do Decreto n.º 2.138/97 trataram dos procedimentos que seriam adotados para ajustes da arrecadação tributária.

Na seqüência, com vistas a dispor *sobre a restituição, o ressarcimento e a compensação de tributos e contribuições federais, administrados pela Secretaria da Receita Federal*, foi editada a Instrução Normativa SRF n.º 21/97, alterada pela Instrução Normativa SRF n.º 73/97. Contudo, por meio delas foram disciplinadas, apenas, as compensações previstas no art. 66 da Lei n.º 8.383/91, no art. 6º, inciso II da Lei n.º 9.430/96, nos arts. 73 e 74 da Lei n.º 9.430/96 e na Lei n.º 9.363/96, esta instituidora dos créditos presumidos de IPI para ressarcimento do valor da Contribuição ao PIS e da COFINS em circunstâncias específicas. Além destas hipóteses, a normatização alcançou somente os procedimentos referentes aos créditos decorrentes das demais hipóteses de ressarcimento de IPI, inexistindo qualquer menção a respeito da compensação de IRRF vinculado a juros sobre o capital próprio.

O tema "juros sobre o capital próprio" figurou, sim, nas Instruções Normativas SRF n.º 93/97 e 41/98, mas dissociado de qualquer abordagem acerca das

compensações em debate. O Ato Declaratório Normativo COSIT n.º 14/98, abordando compensações de IRPJ e IRRF, apenas firmou que:

*I- independe de prévia autorização dos órgãos da Secretaria da Receita Federal a compensação de saldo do imposto de renda da pessoa jurídica com débito de imposto de renda retido na fonte, decorrente de responsabilidade tributária.*

*II - não será admitida, entretanto, a compensação do crédito derivado do recolhimento do imposto de renda retido na fonte, decorrente de responsabilidade tributária, tendo em vista que, nesse caso, o respectivo encargo financeiro foi suportado por terceiro.*

Este o contexto, portanto, no qual a Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002, altera o art. 74 da Lei n.º 9.430/96 e institui a DCOMP, nos seguintes termos:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

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

*§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação:*

*I- o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;*

*II- os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.*

*§ 4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo.*

*§ 5º A Secretaria da Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo.*

A alteração resultou na exigência de DCOMP para todas as compensações de crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Receita Federal, apurado pelo interessado na condição de sujeito passivo e *passível de restituição ou de ressarcimento*, aí incluídos os *com trânsito em julgado*. E, como até aqui exposto, não há dúvida que o art. 9º, §6º da Lei n.º 9.249/95 estabeleceu como crédito passível de compensação o IRRF retido em razão do recebimento ou crédito de juros sobre o capital próprio. De outro lado, porém, em momento algum a Administração Tributária havia classificado este crédito como passível de restituição ou de ressarcimento, de modo a regrá-lo nos atos

normativos destinados a este fim, até porque sua utilização somente era possível dentro dos estritos limites estabelecidos naquele dispositivo legal.

Assim, a questão não pode ser vista sob a ótica de que não houve dispensa legal da apresentação de DCOMP para estes casos, como defende a Procuradoria da Fazenda Nacional. É preciso, antes, aferir se o procedimento em questão estava abrangido pela compensação tratada na Lei n.º 9.430/96, com as alterações da Medida Provisória n.º 66/2002, e sob este ângulo não há dúvida que foram ali reunidos os procedimentos até então regidos pelo art. 66 da Lei n.º 8.383/91 e pelos arts. 6º, inciso II e 74 da Lei n.º 9.430/96. Já com referência ao disposto no art. 9º, §6º da Lei n.º 9.249/95 a dúvida está presente, por não se tratar de crédito *passível de restituição ou de ressarcimento*, como previsto no *caput* do art. 74 da Lei n.º 9.430/96 a partir da alteração promovida pela Medida Provisória n.º 66/2002.

É certo que, como aventa a Procuradoria da Fazenda Nacional, o crédito admitido em compensação pelo art. 9º, §6º da Lei n.º 9.249/95 tem contornos semelhantes àqueles conferidos em ressarcimento, na medida em que não decorre de um efetivo indébito, mas sim de uma vantagem estabelecida por lei. De outro lado, distingue-se significativamente das hipóteses de ressarcimento por não ser passível de recebimento em espécie.

É possível, ainda, vislumbrar a autorização contida no art. 9º, §6º da Lei n.º 9.249/95 como mera imputação de pagamento, pois dispensa a fonte pagadora de recolhimento do imposto retido sobre os juros pagos ou creditados ao titular, sócio ou acionista da pessoa jurídica na medida em que, no mesmo período de apuração, a fonte pagadora recebeu rendimento de idêntica natureza e em razão dele sofreu retenção do mesmo imposto na fonte. O procedimento autorizado em lei decorreria, assim, da presunção de que os valores por ela destinados ao seu titular, sócio ou acionista são integrados por aquele rendimento já tributado, de modo que embora sendo devida a retenção integral do imposto para assegurar ao beneficiário final a sua eventual utilização no ajuste anual, exige-se da fonte pagadora apenas o recolhimento sobre o diferencial de juros pago ou creditado, admitindo-se liquidado o débito alcançado pela retenção antes sofrida.

Pertinente, assim, a dúvida acerca da necessidade de DCOMP para a compensação aqui em debate, dúvida esta que subsistiu frente à edição da Instrução Normativa SRF n.º 210/2002 que, a pretexto de disciplinar *a restituição e a compensação de quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, a restituição de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados*, nada mencionou acerca da faculdade estabelecida no art. 9º, §6º da Lei n.º 9.249/95.

A Instrução Normativa SRF n.º 210/2002 foi alterada pela Instrução Normativa SRF n.º 323/2003 para, dentre outros aspectos, expressar o entendimento de que a DCOMP, desde sua criação, deveria ser *apresentada pelo sujeito passivo ainda que o débito e o crédito objeto de compensação se refiram a um mesmo tributo ou contribuição* (§6º incluído no art. 21 da Instrução Normativa SRF n.º 210/2002). Novamente, porém, nenhuma referência ao procedimento tratado no art. 9º, §6º da Lei n.º 9.249/95 constou de seu preâmbulo ou texto.

A primeira menção à necessidade de DCOMP para a compensação em tela surge com a Instrução Normativa SRF n.º 360/2003, que aprovou o *Programa Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação, versão 1.1 (PER/DCOMP 1.1)* e estabeleceu as hipóteses em que o sujeito passivo deverá utilizar o Programa PER/DCOMP 1.1 para declarar compensação ou formular pedido de restituição ou de ressarcimento à Secretaria da Receita Federal, além de outras providências:

*Art. 2º O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, e que desejar utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF ou ser restituído ou ressarcido desses valores deverá encaminhar à SRF, respectivamente, Declaração de Compensação, Pedido Eletrônico de Restituição ou Pedido Eletrônico de Ressarcimento gerado a partir do Programa PER/DCOMP 1.1, nas seguintes hipóteses:*

[...]

*- tratando-se de Pedido de Ressarcimento formulado por pessoa jurídica, nos casos em que um de seus estabelecimentos apure crédito do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), passível de ressarcimento, que tenha sido reconhecido por decisão judicial transitada em julgado ou que se refira a período de apuração relativo ao exercício de 1999 ou posterior e que tenha sido apurado há menos de cinco anos, exceção feita aos créditos do IPI de que trata o art. 20 da Instrução Normativa SRF n.º 210, de 30 de setembro de 2002.*

*- tratando-se de Pedido de Restituição formulado por pessoa jurídica, em todos os casos em que o crédito tenha sido reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, bem como naqueles em que o crédito do sujeito passivo se refira a:*

[...]

*V- tratando-se de Declaração de Compensação apresentada por pessoa jurídica, caso o crédito do sujeito passivo se refira a um dos créditos mencionados nos incisos III e IV e o débito do sujeito passivo se refira a:*

[...]

***VI- tratando-se de Declaração de Compensação apresentada por pessoa jurídica, caso o crédito do sujeito passivo se refira a IRRF de juros sobre o capital próprio relativo ao exercício de 1996 ou posterior, arrecadado mediante o código de receita 5706 ou 9453 há menos de cinco anos, e o débito do sujeito passivo se refira a IRRF de juros sobre o capital próprio relacionado a um desses códigos.***

[...] (negrejou-se)

Nestes termos, sem classificar o crédito compensado na forma do art. 9º, §6º da Lei n.º 9.249/95 como passível de restituição (inciso III do art. 2º acima) ou de ressarcimento (inciso IV do art. 2º acima), e distinguindo-o das compensações tratadas no inciso V do art. 2º acima, o ato normativo admitiu a apresentação de DCOMP se o crédito de IRRF fosse apurado na vigência da Lei n.º 9.249/95 e se destinasse a liquidar débito de mesma natureza.

Com este mesmo formato, o dispositivo foi reproduzido nas Instruções Normativa SRF n.º 376/2003, 414/2004 e 432/2004, e somente com a edição da Instrução Normativa SRF n.º 460/2004 a matéria recebeu tratamento diferenciado, nos seguintes termos:

*Art. 32. 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. 26.*

*§ 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.*

*§ 3º Não é passível de restituição o crédito de IRRF mencionado no caput.*

Assim, apenas em 29/10/2004, quando publicada a referida Instrução Normativa, a Secretaria da Receita Federal firma o entendimento de que a compensação prevista no art. 9º da Lei n.º 9.249/95 submete-se ao mesmo procedimento fixado para utilização de créditos passíveis de restituição ou ressarcimento, incorporado ao mencionado art. 26, §1º daquele ato normativo:

*Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF.*

*§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à SRF da Declaração de Compensação gerada a partir do Programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à SRF do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VI, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.*

[...]

Veja-se que referido ato normativo é o primeiro a trazer, em seu preâmbulo, a referência ao disposto no art. 9º, §§ 3º, 5º e 6º da Lei n.º 9.249/95.

**Presente, portanto, a dúvida acerca da real natureza da compensação prevista no art. 9º da Lei n.º 9.249/95, não é possível imputar ao sujeito passivo, ao menos antes de 29/10/2004, as consequências da falta ou atraso na apresentação de DCOMP. (negritei)**

Pois é exatamente a situação da presente Declaração de Compensação. A própria recorrente afirma que entregou a DCOMP em novembro/2004 em razão da edição da IN SRF n.º 460/2004. Entretanto, as compensações efetuadas nos termos do artigo 9º, § 6º da Lei n.º 9.430/96 foram registradas na escrituração contábil nas datas dos vencimentos dos débitos, conforme atesta a cópia do Livro Razão às fls. 74 e seguintes. Àquela época, não havia qualquer orientação no sentido de que deveria ser apresentada declaração de compensação para o presente caso. Ainda dentro do procedimento esperado do contribuinte, à época dos fatos geradores, a DCTF foi corretamente apresentada informando que os débitos de IRRF, código 5706, seriam compensados sem DARF.

Do exposto, entendo que o fundamento para a não homologação não merece prosperar, até porque, do até aqui exposto, não era necessária a apresentação de Declaração de Compensação.

Mas, por outro lado, não houve a análise do mérito, já que a unidade de origem encontrou um óbice procedimental para o seu enfrentamento. Diante desta constatação, esta conselheira não pretende, nesta instância do julgamento, se manifestar sobre o direito creditório, já que a comprovação da certeza e liquidez do crédito depende de outros elementos, e que em nenhum momento foram apreciados no curso deste processo. No mais, a competência para apreciação de direito creditório originariamente é da unidade de jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, conforme artigo 119 da IN SRF n.º 1.717/2017. Qualquer manifestação em sede de julgamento de recurso voluntário ensejaria supressão de instância.

Do exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando o retorno dos autos a unidade de origem para continuidade da análise do direito creditório, já que óbice para o seu enfrentamento foi afastado.

(documento assinado digitalmente)

Maria Lúcia Miceli