



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	11610.016561/2002-39
ACÓRDÃO	9101-007.446 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	11 de setembro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	UNION CARBIDE DO BRASIL S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONTESTAR SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujos acórdãos apresentados para demonstrar a divergência evidenciam decisão em contexto fático distinto. O acórdão recorrido admitiu questionamentos a antecipações que constituíram saldos negativos anteriores destinados à liquidação de estimativas do ano-calendário em que formado o indébito pleiteado em restituição e utilizado em compensações, enquanto um dos paradigmas validou o indébito por inexistir questionamento fiscal à sua formação e o outro paradigma discordou da revisão de base de cálculo em períodos anteriores e expressamente ressaltou a possibilidade de conferência das antecipações que constituem o saldo negativo utilizado.

IRRF SOBRE DIVIDENDOS RECEBIDOS. DEDUÇÃO NO AJUSTE ANUAL. IMPOSSIBILIDADE. A retenção sofrida pela pessoa jurídica tributada com base no lucro real em razão do recebimento de distribuição de lucros e outros interesses somente pode ser compensada com imposto a recolher pela distribuição de lucros e outros interesses. A isenção conferida à distribuição de lucros apurados a partir de 01/01/1996 limita o aproveitamento da retenção antes sofrida à compensação de imposto a recolher pelo pagamento de juros sobre capital próprio. Não é possível a dedução desta retenção na apuração do ajuste anual da pessoa jurídica beneficiária, e sua restituição somente está prevista na hipótese do art. 8º da Lei nº 8.849, de 1994. Ademais, tratando-se de incidência exclusiva de fonte, descabe cogitar da necessidade de eventual ajuste na determinação do IRPJ devido, por imprópria inclusão do rendimento no lucro real, se houve apuração de prejuízo fiscal no período.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial apenas em relação à matéria “*utilização do IRRF sobre dividendos no ajuste anual do IRPJ*”, e no mérito, negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o Conselheiro Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por UNION CARBIDE DO BRASIL S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1302-004.185, na sessão de 10 de dezembro de 2019, nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de decadência suscitada e, no mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias (relator) que votou por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer parte do direito creditório pleiteado relativo ao ano-calendário 1996. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2001

DECADÊNCIA. ANÁLISE DE SALDO NEGATIVO. INOCORRÊNCIA A decadência atinge, apenas, o direito do fisco de constituir a obrigação tributária (ou de não homologar a compensação), não afastando a possibilidade de se reexaminar fatos contábeis pretéritos (ocorridos há mais de 5 anos) com repercussão futura.

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

Ano-calendário: 2001

IRRF SOBRE DIVIDENDOS RECEBIDOS. INCLUSÃO NO CÔMPUTO DO AJUSTE. IMPOSSIBILIDADE.

Como se extrai dos preceitos do art. 2º da Lei 8.849/94, a regra contida especialmente na alínea “c” do seu § 1º, é, de fato, explícita ao dispor que, afora os casos descritos em “a” e “b”, a exação deixa de ser considerada mera antecipação do IR devido pelo beneficiário dos dividendos, lucros ou bonificações, tornando-se definitiva, e, nesta esteira, não comporta a sua inclusão no ajuste do imposto calculado ao fim do ano-calendário.

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPROVAÇÃO.

A restituição de saldo negativo de IRPJ apurado por contribuinte condiciona-se à demonstração de sua certeza e liquidez, o que inclui a comprovação dos itens que compõem a respectiva apuração.

O litígio decorreu de deferimento parcial de pedido de restituição de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001, vinculado a pedidos de compensação juntamente com saldo negativo de CSLL do mesmo período, este deferido integralmente. A autoridade fiscal glosou parte das estimativas de IRPJ compensadas com saldos negativos acumulados de 1996 a 2001. A autoridade julgadora de 1ª instância manteve a glosa parcial (e-fls. 689/706). O Colegiado *a quo*, por sua vez, rejeitou a arguição de decadência e negou provimento ao recurso voluntário (e-fls. 858/874).

Cientificada em 14/04/2021 (e-fl. 892), a Contribuinte opôs embargos de declaração em 18/04/2021 (e-fls. 894/901), os quais foram rejeitados em exame de admissibilidade conforme despacho de e-fls. 941/945, de cujos termos destaca-se:

Relatando sinteticamente, alega a Embargante que o acórdão teria se omitido quanto à ocorrência da decadência do débito de estimativa (que viria a compor o saldo credor vindicado no presente processo) compensado em DCTF. Afirma ainda que a decisão não teria tratado de questão relativa à possibilidade de compensação com o IRPJ devido dos valores retidos na fonte cuja tributação fora alterada pela Lei nº 9.249/1995.

Do acórdão recorrido, em relação ao alegado vício importa transcrever as seguintes passagens, com vistas a aferir eventual omissão nele contida:

[...]

Não há razão para a manifestação da Contribuinte. Em relação à alegada primeira omissão, o que se observa a partir dos elementos dos autos é que a ora Embargante pretende imputar à Turma Julgadora tal vício por não ter apreciado argumentos que não estavam contidos no recurso voluntário interposto, e que foram apresentados, apenas, em 03 de dezembro de 2019, após a publicação da pauta de julgamento e às vésperas da sessão de julgamento (ocorrida em 10 de dezembro de 2019).

Não é apresentada qualquer justificativa para que as alegações inéditas sejam apresentadas após mais de 10 anos da interposição do recurso voluntário e após mais de um ano da edição do ato normativo que embasa parte dos seus argumentos. Não se pode imputar ao relator a obrigação de analisar alegações trazidas na undécima hora e em instrumento alheio às regras do processo administrativo fiscal.

Destaque-se que a referida petição somente teve a sua juntada analisada e aceita, em 06 de janeiro de 2020, conforme documento de fl. 748, portanto, após a sessão de julgamento.

Não resta caracterizada a omissão nesta matéria, portanto, já que os julgadores não estavam obrigados a se manifestar sobre fatos ou argumentos que não lhes foram submetidos no tempo e forma previstas na legislação.

Em relação à segunda alegação, igualmente não há razão para o inconformismo da Embargante. A decisão proferida com base no voto vencedor do julgamento foi absolutamente clara, didática até, e fundamentada, restando estampado seu racional de que a vedação legal não se dirige ao pedido de restituição/compensação de IRFonte, mas sim que o imposto retido na Fonte não pode ser incluído no ajuste anual e por esta razão não há base legal para o pedido de compensação/restituição de saldo negativo apurado com base em tais retenções. Até informa o voto vencedor que se o objeto do processo fosse pedido de restituição/compensação de IRFonte (não de saldo negativo), sua conclusão seria outra. Não há, portanto, qualquer omissão do julgado sobre a segunda matéria aventada no instrumento de embargos, que não é recurso destinado a manifestar mero inconformismo da parte com o mérito da decisão proferida.

Pelo exposto, não restaram caracterizadas as omissões apontadas pela Embargante tanto em relação à primeira matéria suscitada, por não constar dos autos, à época do julgamento, a petição que contém os argumentos ora ventilados, como também quanto à segunda alegação, haja vista a questão suscitada ter sido objeto de fundamentação, pelo voto vencedor, e decisão no acórdão combatido.

Ciente da rejeição dos embargos em 03/06/2022 (e-fl. 951), a Contribuinte interpôs recurso especial em 20/06/2022 (e-fl. 953/977) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 1125/1138, do qual se extrai:

No recurso especial, a contribuinte alega que houve divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

- 1- UTILIZAÇÃO DO IRRF SOBRE DIVIDENDOS NO AJUSTE ANUAL DO IRPJ;
- 2- DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONTESTAR OS SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES;
- 3- IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DA ESTIMATIVA COMPENSADA (PN COSIT 02/2018); e
- 4- EXTINÇÃO DA ESTIMATIVA DE JANEIRO/2001 PELA DECADÊNCIA.

O exame de admissibilidade será feito separadamente para cada um dos tópicos acima.

1- UTILIZAÇÃO DO IRRF SOBRE DIVIDENDOS NO AJUSTE ANUAL DO IRPJ.

A contribuinte inicialmente apresenta os fatos e na sequência traz os seguintes argumentos para a demonstração da primeira divergência:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos 1402-002.695 e 1401-005.575, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, essas decisões servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram divergentes.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre a possibilidade de o contribuinte computar para a formação de saldo negativo de IRPJ as retenções na fonte de IRRF sobre dividendos recebidos, nos casos em que o contribuinte não pode compensar essas retenções com débitos do mesmo imposto sobre os dividendos pagos a seus sócios.

De acordo com o voto que orientou o acórdão recorrido, poderia até ser admitida a restituição/compensação dos valores concernentes ao IRRF suportado pela contribuinte (ora recorrente) no ano de 1996, mas não a inclusão desse IRRF no saldo negativo de IRPJ do referido ano-calendário.

Os paradigmas, por outro lado, admitem em situação semelhante que esse mesmo tipo de retenção, ou seja, o IRRF sobre dividendos recebidos pela pessoa jurídica, seja compensado com o imposto incidente sobre o seu lucro real, compondo saldo negativo de IRPJ.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte quanto à divergência tratada neste primeiro tópico.

2- DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONTESTAR OS SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES.

Para a demonstração da segunda divergência, foram apresentados os seguintes argumentos:

[...]

Vê-se que os paradigmas apresentados, Acórdãos 108-09.530 e 1801-002.273, constam do sítio do CARF, e que eles não foram reformados na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, nessa primeira análise que é restrita ao exame de admissibilidade do recurso, a percepção é de que esses paradigmas servem para demonstrar a alegada divergência jurisprudencial em relação ao acórdão recorrido.

Tanto no recorrido quanto nos paradigmas, os julgadores se ocuparam em examinar questão sobre ocorrência de decadência no contexto de análise de direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ/CSLL.

O acórdão recorrido não admitiu ocorrência de decadência para situações de revisão/glosa de saldo negativo. De acordo com essa decisão, só cabe falar em decadência nos casos em que há constituição de tributo a pagar:

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que pese algumas divergências, tem fixado o entendimento neste sentido, qual seja: a análise e eventual glosa de saldo negativo que compõe o direito creditório invocado pelo contribuinte não se sujeita ao prazo decadencial, quando desta análise não há a constituição de tributo a pagar.

Os dois paradigmas, por outro lado, admitem a ocorrência de homologação tácita de saldo negativo por decurso de prazo (primeiro paradigma) ou de decadência para revisão de saldo negativo (segundo paradigma), mesmo diante de procedimentos que também não tiveram constituição de tributo a pagar.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte em relação à divergência tratada neste segundo tópico.

3- IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DA ESTIMATIVA COMPENSADA (PN COSIT 02/2018).

[...]

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada neste terceiro tópico, em caráter definitivo.

4- EXTINÇÃO DA ESTIMATIVA DE JANEIRO/2001 PELA DECADÊNCIA.

[...]

Desse modo, proponho que seja NEGADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte para a divergência tratada neste quarto tópico, em caráter definitivo.

[...]

Diante das considerações contidas no parecer acima, que aprovo e adoto, **DOU SEGUIMENTO** ao recurso especial da contribuinte para as divergências tratadas nos tópicos “1- UTILIZAÇÃO DO IRRF SOBRE DIVIDENDOS NO AJUSTE ANUAL DO IRPJ” e “2- DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONTESTAR OS SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES”.

E **NEGO SEGUIMENTO** ao recurso para as divergências tratadas nos tópicos “3- IMPOSSIBILIDADE DE GLOSA DA ESTIMATIVA COMPENSADA (PN COSIT 02/2018)” e “4- EXTINÇÃO DA ESTIMATIVA DE JANEIRO/2001 PELA DECADÊNCIA”.

Em razão da falta de pré-questionamento, este despacho é definitivo para as matérias tratadas nos tópicos 3 e 4, não cabendo agravo neste caso (RICARF, ANEXO II, art. 71, §2º, V). *(destaques do original)*

Notificada da admissibilidade parcial em 03/04/2023, a Contribuinte não se manifestou. A autoridade local concluiu que a 2ª divergência jurisprudencial poderia levar ao reconhecimento integral do direito creditório e que, assim, inexistiria glosa definitiva para cobrança parcial dos débitos compensados (e-fls. 1144/1147).

Aduz a Contribuinte que, *com relação ao ano-base de 1996, a Fiscalização entendeu que o IRRF retido sobre dividendos pagos à Recorrente não poderia ter sido deduzido na apuração do ajuste anual para composição do saldo negativo, pois só haveria previsão legal para compensação com o imposto devido sobre dividendos pagos pela Recorrente a seus acionistas. E, em razão desse entendimento, foram glosadas as compensações de estimativas e créditos de saldos negativos formados nos períodos subsequentes.*

Em recurso voluntário, alegou já haver *decaído o direito do Fisco de contestar os saldos negativos devidamente apurados e declarados nos períodos anteriores; (ii) a utilização do IRRF sobre dividendos foi realizada nos termos da legislação em vigor; (iii) a partir de 1996 a distribuição de dividendos passou a ser isenta do imposto de renda (artigo 10 da lei nº 9.249/95); e (iv) nos anos de 1995 e 1996 a Recorrente não apurou lucro passível de distribuição, motivo pelo qual a compensação apenas com o IRRF sobre dividendos passou a ser impossível, devendo ser reconhecida a possibilidade de utilização no ajuste anual.* E, em petição de 03/12/2019, requereu a *juntada das DIPJ comprobatórias de que nos anos de 1995 e 1996 não foi apurado lucro passível de distribuição e, portanto, o IRRF não poderia ter sido compensado com o imposto devido sobre o pagamento de dividendos, bem como se opôs à glosa de estimativas compensadas, afirmou a necessidade de lançamento para compensação informada em DCTF antes de 31/10/2003, inviabilizando a glosa da estimativa de janeiro/2001.*

Com a negativa de provimento ao recurso voluntário e a rejeição dos embargos, demonstra as divergências jurisprudenciais admitidas nos seguintes termos:

3. DA 1ª DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL: UTILIZAÇÃO DO IRRF SOBRE DIVIDENDOS NO AJUSTE ANUAL DO IRPJ

10. Inicialmente, com o objetivo de comprovar o atendimento dos requisitos de admissibilidade do recurso especial, previstos no artigo 67, caput e parágrafos 1º, 2º, 5º e 15º do RICARF, a Recorrente indica expressamente, no quadro abaixo, com relação à primeira divergência jurisprudencial, a legislação interpretada de forma divergente por outras Turmas, Câmaras ou pela CSRF, conforme Acórdãos Paradigmas que não foram reformados até a data de interposição do presente recurso, bem como esclarece que se trata de matéria pré-questionada nas seguintes folhas dos autos:

[...]

11. O artigo 2º, parágrafo 1º, da Lei 8.849/94, o qual foi interpretado de forma divergente, dispõe que:

Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será:

- a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva;
- b) considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses;
- c) definitivo, nos demais casos.

12. No Acórdão recorrido, assim como no Despacho que rejeitou os embargos, os Ilustres Julgadores afirmaram que o crédito não poderia ser reconhecido tendo em vista que nos termos da alínea “c” do artigo 2º, § 1º da Lei 8.849/94, afora os casos descritos nas alíneas “a” e “b” do dispositivo, **o IRRF sobre dividendos** deixa de ser considerado mera antecipação do IR devido pelo beneficiário dos dividendos, lucros ou bonificações, tornando-se definitivo, e, nesta esteira, **não comporta a sua inclusão no ajuste do imposto calculado ao fim do ano-calendário.**

13. Por outro lado, como se pode observar pela análise do Acórdão Paradigma nº **1402-002.695**, a 2ª TO da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF interpretou de forma diferente o mesmo artigo 2º, §1º, da Lei 8.849/94, tendo concluído **que o valor do imposto retido sobre dividendos recebidos pela pessoa jurídica tributada pelo lucro real que não puder ser compensado com o imposto de renda retido sobre lucros ou dividendos por ela distribuídos, pode ser compensado com o imposto incidente sobre o lucro real da pessoa jurídica.**

14. Para deixar claro que o Acórdão Paradigma e o Acórdão Recorrido trataram de situações iguais, bem como que as respectivas Câmaras interpretaram o mesmo

dispositivo legal de forma divergente, a Recorrente transcreve abaixo alguns trechos dos dois Acórdãos:

[...]

15. Com efeito, ao contrário do entendimento que prevaleceu no Acórdão recorrido, não há dúvidas de que a regra da alínea “c” do parágrafo 1º do artigo 2º da lei nº 8.849/94 não é aplicável às pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real. Para estas a alínea “b” do mesmo dispositivo previu expressamente que o IRRF sobre dividendos tem natureza de antecipação.

16. De fato, nos anos de 1994 e 1995 os dividendos eram tributáveis e, nos termos do artigo 2º da Lei nº 8.849/94, o IRRF sobre dividendos recebidos pela pessoa jurídica tributada pelo lucro real era considerado como antecipação, compensável com o imposto de renda que a beneficiária tivesse que recolher sobre distribuição de dividendos.

17. Contudo, em relação aos lucros apurados a partir de 1996, a distribuição de dividendos passou a ser isenta do imposto de renda (artigo 10 da lei nº 9.249/95). Neste contexto, bem como considerando que nos anos de 1995 e 1996 a Recorrente não apurou lucro passível de distribuição (conforme DIPJs juntadas aos autos), essa compensação passou a ser impossível, motivo pelo qual deve ser reconhecida a possibilidade de compensação com o IRPJ devido no ajuste.

18. Como bem ponderou o Ilustre Relator do Acórdão recorrido em seu voto vencido, caso prevaleça o entendimento da fiscalização (replicado no voto vencedor), restará obstaculizado o exercício do direito creditório e se estará criando uma tributação definitiva de IRRF, **sem previsão legal para tanto**.

19. Neste sentido, ao contrário do entendimento que prevaleceu no Acórdão recorrido, esse E. CARF tem reconhecido que o IRRF retido sobre dividendos, que não puder ser compensado com o imposto retido sobre dividendos pagos pela pessoa jurídica, **pode compor o crédito de saldo negativo de IRPJ apurado no ajuste**. Além do já citado Acórdão Paradigma nº 1402-002.695, observa-se a mesma divergência de entendimento no Acórdão Paradigma nº 1401-005.575, conforme Ementa abaixo transcrita:

“IRRF. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO.

Uma vez que a contribuinte não apurou IRPJ devido nos anos calendários 1995 e 1996, devem compor os respectivos saldos negativos de IRPJ os montantes de IRRF não utilizados para compensar com IRRF devido em razão de pagamentos de dividendos.”

20. Assim como no presente caso, a situação fática analisada no Acórdão Paradigma nº 1401-005.575 diz respeito à não apuração de lucro nos anos de 1995 e 1996 para utilização total do IRRF retido sobre dividendos na compensação de débitos do imposto sobre dividendos pagos. Tendo restado saldo de retenção,

o valor compôs crédito de saldo negativo apurado no ajuste, que foi objeto de pedido de restituição. Observe-se:

“Segundo a contribuinte, as retenções seriam devidas, mas **os montantes teriam sido apenas parcialmente utilizados para a compensação de débitos de IRRF sobre dividendos pagos. O saldo remanescente comporia o crédito objeto do presente processo.** (...)”

Uma vez que o IRRF em questão é antecipação do IRPJ devido no ajuste, restaria a possibilidade de reconhecimento do crédito na forma de saldo negativo de IRPJ nos anos-calendário 1995 e 1996. O reconhecimento do crédito na forma de saldo negativo encontra respaldo em precedentes do CARF. (...) **Desta forma, não vejo óbice em reconhecer os créditos pleiteados pela recorrente na forma de saldos negativos de IRPJ apurados nos ajustes anuais** conforme tabela abaixo:”

21. Diante do exposto, tendo sido demonstrada a divergência jurisprudencial, requer-se a reforma do Acórdão recorrido, a fim de que seja aplicado o entendimento manifestado nos Acórdãos Paradigmas nº 1402-002.695 (**Doc. 04**) e nº 1401-005.575 (**Doc. 05**), com o consequente reconhecimento (i) da regularidade da compensação da estimativa de janeiro/2001 e (ii) da existência do crédito de saldo negativo apurado no ano-base de 2001.

4. DA 2ª DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL: DECADÊNCIA DO DIREITO DE CONTESTAR OS SALDOS NEGATIVOS DE PERÍODOS ANTERIORES

22. Com o objetivo de comprovar o atendimento dos requisitos de admissibilidade do recurso especial, a Recorrente indica expressamente, no quadro abaixo, com relação à segunda divergência jurisprudencial, a legislação interpretada de forma divergente por outras Turmas, Câmaras ou pela CSRF, conforme Acórdãos Paradigmas que não foram reformados até a data de interposição do presente recurso, bem como esclarece que se trata de matéria pré-questionada nas seguintes folhas dos autos:

[...]

23. De acordo com o entendimento manifestado no Acórdão recorrido, a decadência atingiria apenas o direito do fisco de constituir o crédito tributário nos termos do artigo 142 do CTN, não afastando a possibilidade de se reexaminar fatos contábeis pretéritos (ocorridos há mais de 5 anos) com repercussão futura.

24. Contudo, ao analisar caso em tudo semelhante ao presente, no qual também foi pleiteado crédito de saldo negativo de IRPJ, a Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes decidiu que, após transcorrido o prazo decadencial de cinco anos, sem que tenha sido realizada revisão de ofício nos termos do artigo 142 do CTN, há homologação tácita do crédito de saldo negativo regularmente apurado e declarado, o qual, consequentemente, deve ser considerado líquido e certo. Neste sentido, confira-se a Ementa do **Acórdão Paradigma nº 108-09.530**:

“No caso trata-se de crédito líquido e certo declarado na DIPJ dos exercícios de 1997 e 1998, proveniente de saldo negativo de IRPJ, os quais não foram desconstituídos, eis que as declarações apresentadas não foram objeto de notificação ou retificação de nenhum valor de saldo negativo de IRPJ ali demonstrado. O crédito declarado relativo aos anos de 1996 e 1997, não contestado pelo fisco foi homologado tacitamente pelo decurso do prazo legal.”

25. Também em sentido contrário ao entendimento manifestado no Acórdão recorrido, de acordo com o **Acórdão Paradigma nº 1801-002.273** é vedado ao Fisco, a pretexto de confirmar o crédito de saldo negativo declarado pelo contribuinte, revisar a apuração do tributo após transcorrido o prazo decadencial. Confira-se:

“COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. DECADÊNCIA. REVISÃO DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO.

Mesmo sob o pretexto de tão somente contestar o saldo negativo declarado pelo contribuinte, é vedado ao fisco revisar a apuração de tributo mediante incursão e alteração da Receita e do Custo dos Bens e Serviços Vendidos lançados na DIPJ.

Tal situação ultrapassa a mera verificação da liquidez e certeza do crédito apurado pelo contribuinte (o que ocorreria na hipótese da singela confirmação da existência de retenções e de pagamento das estimativas, à luz do disposto no Art. 2º, §4º da Lei 9.430/96), constituindo-se verdadeiro lançamento e, por isso, sujeito ao prazo decadencial quinquenal.”

26. Como se sabe, no lançamento por homologação, o Fisco dispõe de 5 anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador, para realizar a revisão de ofício, nos termos dos artigos 142 e 150, § 4.º do CTN, sob pena de homologação tácita da atividade do contribuinte. O lançamento fiscal é um dever da autoridade administrativa e a decadência ocorre quando configurada a inércia do Fisco.

27. No caso sob exame, desde a ocorrência dos fatos geradores relativos aos períodos de 1996 a 2000, com a entrega das respectivas DIPJ, o Fisco tinha plenas condições de analisar a correta apuração dos tributos e dos saldos negativos. E, se fosse o caso de revisão, que só se considera para fins de argumentação, a fiscalização poderia ter questionado os saldos negativos e os tributos apurados desde que dentro do prazo de cinco anos.

28. O Fisco tinha 5 anos, contados a partir dos respectivos fatos geradores, para verificar a validade desta apuração e autuar no caso de irregularidade.

Passado o prazo sem lançamento de ofício, consolidam-se as apurações, tendo o contribuinte o direito à manutenção dos valores apurados, ainda que não tenha ele sido expressamente homologado.

29. Na realidade, a homologação tácita do lançamento por homologação recai não apenas sobre a apuração de base de cálculo, mas também sobre o pagamento antecipado, tal como já se manifestou Eurico Marcos Diniz de Santi – in verbis:

Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício.

[...] transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado.¹ (grifos aditados)

30. A própria 2ª TO da 3ª Câmara da 1ª Seção já se manifestou pela impossibilidade de o Fisco questionar o pagamento antecipado do saldo negativo após o transcurso do prazo decadencial de cinco anos contados a partir do fato gerador, incluindo as apurações contabilizadas e declaradas. Confira-se, v.g., o seguinte precedente:

“HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. DECADÊNCIA.

A homologação pela autoridade administrativa, seja formal ou tácita, não recai somente sobre o pagamento, mas sim sobre toda a apuração do tributo realizada pelo contribuinte, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. REVISÃO DA APURAÇÃO DO LUCRO FISCAL E CONTÁBIL. IMPOSSIBILIDADE.

A homologação tácita do lançamento recai sobre a própria apuração do IRPJ, não havendo, assim, fundamento legal que permita a revisão da apuração do lucro fiscal e contábil, pois este se tornou imutável, seja para lançar tributo, **seja para glosa do saldo negativo disponível**². (grifos aditados)

31. Muito embora não seja apresentado como paradigma, por ter sido proferido pela mesma Turma, observe-se que o precedente acima reproduzido expressamente ajuíza que a homologação tácita recai sobre o pagamento dos

¹ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e prescrição no direito tributário. 3.ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 170-171.

² CARF. Acórdão n.º 1302-001.635. 3.ª Câmara / 2.ª Turma Ordinária. Rel. Cons. Hélio Eduardo de Paiva Araújo. Julgado em 05/02/2015.

tributos, que as informações contidas na DIPJ se tornam imutáveis após o transcurso do prazo decadencial, inclusive sobre o saldo negativo disponível para compensação.

32. *In casu*, é inegável que se operou a decadência do direito de o dd. Auditor Fiscal revisar a formação do saldo negativo de períodos já acobertados pela decadência, consubstanciada pela homologação tácita das apurações dos tributos.

33. Portanto, demonstrada a divergência entre o Acórdão recorrido e os Acórdãos Paradigmas nº 108-09.530 (**Doc. 06**) e nº 1801-002.273 (**Doc. 07**), aguarda a Recorrente, também quanto a este ponto, que essa D. CSRF reforme o Acórdão recorrido, reconhecendo a decadência do direito do Fisco de contestar os créditos de saldo negativo devidamente apurados e declarados nos períodos anteriores (1996 a 2000). *(destaques do original)*

Depois de discorrer sobre a 3ª e a 4ª divergências, que não tiveram seguimento, a Contribuinte conclui:

46. Diante de todo o exposto, uma vez comprovada a divergência jurisprudencial entre o Acórdão Recorrido e os Acórdãos Paradigmas nº 1402-002.695 (Doc. 04), nº 1401-005.575 (Doc. 05), nº 108-09.530 (Doc. 06), nº 1801-002.273 (Doc. 07), nº 9303-013.115 (Doc. 08) e nº 3301-002.896 (Doc. 09), bem como demonstrado que os fundamentos da decisão recorrida não merecem subsistir, requer-se seja conhecido e provido o presente recurso especial, para reconhecer o direito creditório de saldo negativo de IRPJ apurado no ano-base de 2001 e homologar os pedidos de restituição e compensação controlados no presente processo.

Os autos foram remetidos à PGFN em 26/10/2023 (e-fl. 1150), e retornaram em 09/11/2023 com contrarrazões (e-fls. 1151/1158) nas quais a PGFN defende a manutenção do acórdão recorrido, argumentando com respeito à 2ª divergência que:

Contudo, não há como se acolher o argumento da recorrente, pois, o prazo fixado na legislação para aferição da liquidez e certeza do crédito alegado, indispensável à homologação das compensações, somente se expiraria cinco anos depois da sua formalização pela contribuinte. A legislação incidente no ponto prevê a contagem do prazo decadencial a partir da entrega da declaração de compensação, e não da data de ocorrência do fato gerador, como se infere do art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96:

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.

§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.

O caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, exige que o crédito indicado em DCOMP seja passível de restituição ou ressarcimento, significando que ele não pode estar prescrito. Contudo, uma vez deduzida tempestivamente a pretensão de ver extintos débitos com aquele crédito, admitir que o prazo para confirmação deste já estaria fluindo desde o encerramento do período de apuração correspondente, limitaria significativamente a eficácia do §5º do referido art. 74, pois antes de cinco anos da apresentação da DCOMP a certeza e liquidez do crédito restaria afirmada pelo decurso do prazo decadencial no qual, no entender da recorrente, o Fisco poderia questionar sua apuração.

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66):

Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar o prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

[...]

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único - O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação,

ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A decadência, nestes termos, encerra o poder-dever do Fisco de formalizar o crédito tributário por intermédio do lançamento, pondo fim à relação jurídica material surgida entre o contribuinte e o Estado com a ocorrência do fato gerador. Recorde-se que a atividade de lançamento é definida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nestes termos, se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em saldo negativo de IRPJ ou CSLL, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador - lucro - pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco indeferir pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício.

Pelo exposto, sem razão a contribuinte.

Quanto à utilização do IRRF sobre dividendos no ajuste anual do IRPJ, pondera que:

Dispõe o art. 2º da Lei 8.849/94:

Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será:

- a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva;
- b) considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses;
- c) definitivo, nos demais casos.

Bem ressaltado pelo acórdão recorrido, como se extrai dos preceitos do art. 2º da Lei 8.849/94, a regra contida especialmente na alínea “c” do seu § 1º, é, de fato, explícita ao dispor que, afora os casos descritos em “a” e “b”, a exação deixaria de ser considerada mera antecipação do IR devido pelo beneficiário dos dividendos, lucros ou bonificações e, nesta esteira, não comportaria a sua inclusão no ajuste do imposto calculado ao fim do ano-calendário.

Por não merecer qualquer reparo, pede-se venia para se adotar como fundamento do presente tópico as razões de fato e de direito que impedem a

inclusão do valor do IRRF nas parcelas que compuseram o saldo negativo do ano calendário de 1996, nos termos da Lei nº 8.849/94, bem expostas no voto vencedor do acórdão recorrido:

[...]

Destarte, não merece qualquer reparo o acórdão recorrido.

Reque, assim, que seja negado provimento ao recurso especial interposto.

VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Na 1ª divergência jurisprudencial, a Contribuinte validamente demonstra que o Colegiado *a quo* não admitiu a dedução, na apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 1996, da retenção sofrida na vigência do art. 2º da Lei nº 8.849/94, reconhecendo que a Contribuinte teria o direito de recuperar a retenção que não pode deduzir dos valores a pagar em razão da distribuição de lucros, dada a isenção destes com a Lei nº 9.249/95, mas não como dedução na apuração do saldo negativo, e sim como pleito de restituição/compensação autônomo.

Já o paradigma nº 1402-002.695, também analisando saldo negativo de IRPJ, admitiu a dedução do imposto retido no recebimento de dividendos, inclusive invocando solução em processo de consulta citado em defesa, segundo a qual em situação análoga, *a IN SRF 139/89 determinou que, ocorrendo a impossibilidade de compensação do imposto de renda retido sobre dividendos recebidos, o valor do imposto remanescente poderá ser compensado com o imposto de renda incidente sobre o lucro real da pessoa jurídica*. Por tais razões, o outro Colegiado do CARF determinou o reconhecimento da parcela correspondente, atualizada até 31/12/1995, no saldo negativo daquele ano-calendário. A decisão é clara neste sentido:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso voluntário para reconhecer o direito à inclusão na composição do saldo negativo do IRPJ no ano-calendário de 1995, do crédito referente ao IRRF sobre dividendos no valor de R\$ 117.704,65; homologando-se as compensações pleiteadas até esse limite.

Embora o paradigma tivesse em conta apuração do ano-calendário 1995, quando ainda vigente a tributação de lucros distribuídos, a defesa do sujeito passivo, à semelhança do caso presente, também veiculou alegação de impossibilidade de dedução do valor retido contra os valores devidos em razão da distribuição de lucros, de onde se infere que não houve distribuição tributável em 1995, talvez por também ter sido apurado prejuízo contábil, além de não ter sido

apurado lucro tributável, evidência que se extrai da conversão integral das retenções sofridas em saldo negativo do período.

O paradigma nº 1401-005.575 também deve ser admitido porque nele, apesar de a apreciação recair sobre pedidos de restituição das retenções na fonte que não foram compensadas com retenções sobre lucros pagos, a decisão foi no sentido de que *uma vez que o IRRF em questão é antecipação do IRPJ devido no ajuste, restaria a possibilidade de reconhecimento do crédito na forma de saldo negativo de IRPJ nos anos-calendário 1995 e 1996*.

No caso, como o sujeito passivo apurou prejuízo fiscal e não houve IRPJ devido, a dedução da retenção na fonte foi convertida em saldo negativo dos anos-calendário correspondentes, apenas que sem o acréscimo de atualização monetária em 1995, como admitido no outro paradigma.

O recurso especial, assim, deve ser CONHECIDO na 1ª divergência jurisprudencial (*utilização do IRRF sobre dividendos no ajuste anual do IRPJ*).

Na 2ª divergência jurisprudencial, a Contribuinte questiona o acórdão recorrido no ponto em que, invocando o Acórdão nº 9101-003.994, conclui que:

Não há que se falar em decadência no presente caso, uma vez que o prazo decadencial invocado pelo Recorrente é para a constituição do crédito tributário. Quando não há crédito constituído pela Fazenda Pública, que apenas promove a análise dos saldos negativos anteriores e, em sequência, glosa parte do direito creditório, por serem aqueles saldos negativos inexistentes total ou parcialmente.

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em que pese algumas divergências, tem fixado o entendimento neste sentido, qual seja: a análise e eventual glosa de saldo negativo que compõe o direito creditório invocado pelo contribuinte não se sujeita ao prazo decadencial, quando desta análise não há a constituição de tributo a pagar.

Parte das estimativas do ano-calendário 2001 haviam sido compensadas com saldos negativos de períodos anteriores, e a autoridade fiscal, para além de desconsiderar a retenção que é objeto da 1ª divergência jurisprudencial, apresentou outras objeções a retenções deduzidas nas apurações de 1996 a 2000, bem como à destinação do saldo negativo reapurado no ano-calendário 2000, de modo a admitir, no ano-calendário 2001, a dedução apenas de retenções confirmadas e de estimativas recolhidas, o que reduziu o saldo negativo pleiteado de R\$ 1.286.771,60 para R\$ 1.023.273,91. Veja-se o que relatado no acórdão recorrido:

(ii) Quanto ao saldo negativo do IRPJ apurado em 31.12.1996, de R\$ 115.276,28 (fl. 325), encontrou-se no sistema IRF Consulta, à fl. 328, um valor de R\$ 110.263,21; entretanto, parte desse valor (R\$ 102.585,60) refere-se a "Rendimentos de ações, quotas ou quinhão de capital — Lucros apurados no período de 01/01/94 a 31/12/95" — código de receita 4424, sendo que o imposto referente a esse tipo de rendimento poderá ser deduzido do imposto a recolher relativo a distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros ou outros

interesses, mas não tem previsão legal para ser deduzido na apuração anual do imposto de renda, conforme art. 2º da Lei nº 8.849/1994, com as alterações do art. 2º da lei nº 9.064/1995; dessa maneira, o contribuinte somente fez jus ao valor compensável de IRRF de R\$ 7.677,61, gerando, neste mesmo valor, saldo negativo do IRPJ;

(iii) Quanto ao saldo negativo do IRPJ apurado em 31.12.1997, o montante do IRRF declarado pela contribuinte foi de R\$ 140.458,20, ao passo que o valor encontrado no sistema IRF/Consulta, à fl. 338, foi de R\$ 140.877,58, sendo o correspondente rendimento oferecido à tributação nas Fichas 03 (fl. 331) e Ficha 06 (fl. 332) da DIRPJ/1998; entretanto, tendo em vista que R\$ 22.830,50 de IRRF foram deduzidos na apuração de estimativas de IRPJ (Ficha 09, fl. 337), somente restou disponível para aproveitamento na apuração anual o saldo de IRRF de R\$ 118.047,08; consoante planilha apresentada pela contribuinte de fl. 530, estimativas de IRPJ de 1997 foram compensadas com o saldo negativo de 1996, sendo que não foi considerada a estimativa devida em dezembro, de acordo com a Ficha 09 da DIPRJ/1998 (fl. 337) e que foi deduzida na apuração anual (fl. 334); utilizando-se o sistema "NEO SAPO" para calcular o montante efetivamente compensado com o crédito de 1996 (fls. 340/342), verificou-se ser possível compensar apenas parte do imposto devido de janeiro no valor de R\$ 7.887,21 que, somado ao IRRF deduzido da estimativa de dezembro, de R\$ 22.830,50, perfaz um montante de R\$ 30.717,71 a ser deduzido na apuração anual; ao final, não se obteve saldo credor, mas um valor de IRPJ a pagar de R\$ 171.087,01;

(iv) Quanto ao saldo negativo do IRPJ apurado em 31.12.1998, o valor encontrado no sistema IRF/Consulta, à fl. 362, foi de R\$ 1.006.485,41, mas o contribuinte não ofereceu à tributação todo o rendimento obtido a título de juros sobre o capital próprio, conforme se observa da Linha 22 da Ficha 07 da Dipj/1999 (fl. 348); verifica-se ainda que parte do IRRF incidente sobre tais rendimentos, no valor de R\$ 150.000,00, foi utilizada para compensar o IRRF devido sobre juros sobre o capital próprio, consoante DCTF e cópias dos documentos anexados ao processo nº 13811.003946/2003-86 (fls. 355 a 361); o IRRF sobre pagamentos relativos a prestação de serviços e aplicações financeiras é compatível com o montante oferecido à tributação (fls. 331/332); o IRRF passível de compensação é a soma daquele incidente sobre a prestação de serviços (R\$ 5.800,94), aplicações financeiras (R\$68,18), juros sobre o capital próprio proporcional à receita oferecida à tributação ($R\$714.226,49 = R\$ 4.761.509,92 \times 15\%$), descontando-se a compensação ocorrida no ano-calendário de R\$ 150.000,00, totalizando R\$ 570.095,61; considerando ainda que a contribuinte efetuou compensações de estimativas com saldo negativo de períodos anteriores que se mostrou inexistente (fl. 352), o saldo negativo de IRPJ apurado foi de R\$ 34.444,35, ante a R\$ 830.145,67 declarado pela contribuinte;

(v) Quanto ao saldo negativo do IRPJ apurado em 31.12.1999, verificou-se que a interessada é beneficiária de IRRF sobre remuneração de prestação de serviços e juros sobre o capital próprio oferecida à tributação (fl. 382); a contribuinte

informa em planilhas (fls. 554 e 555) débitos de IRRF incidente sobre juros sobre o capital próprio compensados com imposto incidentes sobre rendimentos dessa mesma natureza, mas de ano-calendário diverso, o que não tem amparo na legislação; ademais, verificou-se que o IRRF sobre os juros sobre o capital próprio do quais foi beneficiário já foi aproveitado no ano-calendário de 1998 e planilha de fl. 555 apresenta um crédito no mês de março de R\$ 110.150,49 que não consta em Dirf, conforme pesquisa de fl. 403; comparando-se o valor do IRRF que teria sido compensado de R\$ 1.580.850,00 (Dctf - fl. 402) com o montante equivalente ao IRRF incidente sobre juros sobre o capital próprio do qual a contribuinte foi beneficiária, no valor de R\$ 963.213,88 (fl. 390) mais o saldo negativo de período anterior, correspondente ao ano-calendário de 1998, de R\$ 34.444,35, verifica-se que ambos são insuficientes para quitar todo o IRRF incidente sobre os juros sobre o capital próprio devido em 1999; assim foi considerado apenas o valor do IRRF sobre a prestação de serviços, de R\$ 6.249,98, uma vez que não se comprovou a existência de saldo de IRRF sobre juros sobre o capital próprio a deduzir da apuração anual; foram somente consideradas as estimativas pagas mediante Darfs, no montante de R\$ 1.681.050,14, haja vista que o saldo negativo de 1998 não foi suficiente para quitar os débitos de IRRF — juros sobre o capital próprio e não há saldo remanescente para compensar as estimativas; assim, o saldo de IRPJ de 1999 apurado foi de R\$ 477.758,42 a pagar, não sendo gerado crédito a favor da contribuinte;

(vi) Quanto ao saldo negativo do IRPJ apurado em 31.12.2000, somente foram aceitas as estimativas decorrentes de pagamentos com Darfs, no valor de R\$ 3.295.247,97 (fls. 420/421), desconsiderando-se a parte declarada compensada com saldo negativo de períodos anteriores que se mostrou inexistente; o IRRF deduzido na linha 13 da Ficha 12A (Cálculo do IR sobre o Lucro Real - fl. 416) compõe-se de retenções relativas a aplicações financeiras/swap, prestação de serviços e juros sobre o capital próprio, compatíveis com o sistema Sief/Dirf (fls. 43/425 e 427); entretanto, constatou-se que parte da receita, correspondente à prestação de serviços não foi oferecida à tributação; a Dctf mostra que a interessada compensou IRRF sobre pagamento de juros sobre o capital próprio de R\$886.034,87 (fls. 436/439), com imposto da mesma natureza incidente sobre rendimentos dos quais foi beneficiário no valor de R\$ 794.312,08, demonstrando-se insuficiência de IRRF para fazer esta compensação e para deduzi-lo na apuração anual; calculando-se o saldo negativo do IRPJ, foi considerado apenas o IRRF sobre aplicações financeiras e o IRRF sobre prestação de serviços proporcional à receita oferecida à tributação no valor de R\$ 2.789,10, obtendo-se um direito creditório de R\$ 239.100,68;

(vii) Quanto ao saldo negativo do IRPJ apurado em 31.12.2001, verificou-se no sistema Sief/Dirf (fl. 457) que a interessada é beneficiária de IRRF compatível com o montante declarado à linha 13 da Ficha 12A de sua Dipj/2002 (fl. 450) e que os correspondentes rendimentos foram oferecidos à tributação (fl. 448); somente foram aceitas as estimativas decorrentes de pagamentos com Darfs (fls. 421),

desconsiderando-se a parte declarada como compensada com saldo negativo de período anterior, uma vez que ele foi consumido em compensação do IRRF devido no período, consoante planilha e Dctf de fls. 467 e 477, inexistindo remanescente para quitar as estimativas devidas, conforme cálculos de fls. 478/480; apurou-se, assim, um saldo negativo de R\$ 1.023.273,91;

Relevante ter em conta que o Colegiado *a quo* se manifestou, apenas, em face da seguinte arguição:

Em sede preliminar, o Recorrente sustenta que, por decurso de prazo decadencial, a fiscalização, ao analisar o pedido de restituição em comento, não poderia verificar a composição dos saldos negativos pretéritos.

Neste sentido, argumenta *“que toda e qualquer conclusão da Secretaria da Receita Federal no sentido de que não existe saldos negativos nos anos anteriores deve ser de pronto afastada, pois referido questionamento por parte da Receita Federal deve ser feito através de lançamentos e não através de glosa em pedido de compensação”*.

O questionamento, portanto, era dirigido a “toda e qualquer” constatação contrária à existência dos *saldos negativos nos anos anteriores*. Contudo, o caso concreto evidencia, como objeções à existência parcial dos *saldos negativos nos anos anteriores*:

- Dedução indevida de IRRF em 1996, na forma do art. 2º da Lei nº 8.849/94;
- Insuficiência de estimativas compensadas em 1997, por reconhecimento a menor do saldo negativo de IRPJ em 1996;
- Dedução indevida de: i) IRRF sobre juros sobre o capital próprio aproveitado para compensar IRRF devido sobre rendimentos de mesma natureza pagos, e ii) IRRF sobre outros rendimentos não oferecidos à tributação em 1998; além de insuficiência de estimativas compensadas em 1998, por reconhecimento a menor dos saldos negativos de IRPJ em 1996 e 1997;
- Dedução indevida de IRRF sobre juros sobre o capital próprio aproveitado para compensar IRRF devido sobre rendimentos de mesma natureza pagos em 1999, além de insuficiência de estimativas compensadas em 1999, por reconhecimento a menor dos saldos negativos de IRPJ em 1996, 1997 e 1998;
- Dedução indevida de: i) IRRF sobre juros sobre o capital próprio aproveitado para compensar IRRF devido sobre rendimentos de mesma natureza pagos, e ii) IRRF sobre outros rendimentos não oferecidos à tributação em 2000; além de insuficiência de estimativas compensadas em 2000, por reconhecimento a menor dos saldos negativos de IRPJ em 1996, 1997, 1998 e 1999; e

- Insuficiência de estimativas compensadas em 2001, por reconhecimento a menor dos saldos negativos de IRPJ em 1996, 1997, 1998, 1999 e 2000.

Ou seja, diante de glosas de antecipações na formação dos *saldos negativos nos anos anteriores*, o Colegiado *a quo* refutou a arguição da Contribuinte contra “toda e qualquer” constatação contrária à existência dos *saldos negativos nos anos anteriores*, afastando a cogitação de decadência *quando não há crédito constituído pela Fazenda Pública, que apenas promove a análise dos saldos negativos anteriores e, em sequência, glosa parte do direito creditório, por serem aqueles saldos negativos inexistentes total ou parcialmente*.

Se considerado o contexto fático destes autos, o entendimento firmado no acórdão recorrido estaria em conformidade com jurisprudência recentemente consolidada nos seguintes termos:

Súmula CARF nº 204

Aprovada pelo Pleno da 1ª Turma da CSRF em sessão de 26/09/2024 – vigência em 04/10/2024

Enquanto não transcorrido o prazo de homologação tácita da Declaração de Compensação (DCOMP), pode o Fisco confirmar os requisitos legais de dedução de retenções na fonte e estimativas mensais na apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL.

Acórdãos Precedentes: 9101-006.306, 9101-006.059, 9101-005.959, 9101-005.960, 9101-003.692.

De toda a sorte, ainda que se compreendesse que a Contribuinte tem interesse em reformar a abordagem genérica do tema expressa no acórdão recorrido, importa observar que o paradigma nº 108-09.530 já foi analisado por este Colegiado no Acórdão nº 9101-006.696, e a maioria deste Colegiado³ concordou com o entendimento desta Conselheira de que tal julgado não analisou a questão que a Contribuinte também pretende, aqui, debater.

O exame de admissibilidade compreendeu que tal julgado admite *a ocorrência de homologação tácita de saldo negativo por decurso de prazo, inclusive diante de procedimentos que também não tiveram constituição de tributo a pagar*.

Contudo, o paradigma não veicula discussão acerca do *direito de a FAZENDA NACIONAL rever os saldos negativos de períodos anteriores informado pelo sujeito passivo em sua DIPJ, após decorrido o prazo decadencial de 5 (cinco) anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN*. Sua ementa afirma que *o crédito declarado relativo aos anos de 1996 e 1997, não contestado pelo fisco foi homologado tacitamente pelo decurso do prazo legal*, mas porque, naqueles autos, **não houve objeção fiscal** formalizada contra o direito creditório informado nas declarações passadas, e não porque esta objeção se deu a destempo.

³ Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Luciano Bernart (suplente convocado) e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício), e restou vencido o conselheiro Alexandre Evaristo Pinto (relator).

O relatório e voto do paradigma são sucintos, mas permitem constatar que a discussão teve origem em indeferimento de compensação de débito de terceiro por falta de provas do crédito de saldo negativo cedido a terceiro. Não há detalhamento dos motivos do não reconhecimento pela autoridade fiscal e a autoridade julgadora de 1ª instância, em face da manifestação de inconformidade ofertada, requereu diligência nos termos assim relatados:

Às fls. 123 a Delegacia da Receita Federal de Julgamento no Rio de Janeiro-RJ, por sua 8ª Turma em 07/03/2004, exarou resolução para *"... converter o julgamento em diligência, para que Auditor-Fiscal da Receita Federal, a ser designado pelo chefe da unidade administrativa de jurisdição do interessado, se pronuncie acerca do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, fundado nos documentos juntados ao processo e constante do demonstrativo de fls.88, no valor de R\$709.704,07, segundo alega, proveniente do saldo negativo de IRPJ, apurado em suas declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, dos anos-calendários de 1996 a 1997, e, ao final, elabore demonstrativo e parecer conclusivo acerca do direito creditório pleiteado, quantificando o seu valor, se existente, para fins de compensação com o débito informado à fl.01, da Wilson Sons Agência Marítima Lida, CGC 00.423.733/0001-39, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica, no valor de R\$99.040,62, referente ao mês de novembro/1999."*

O relatório do paradigma traz consignado que foi lavrada intimação e foram requeridos documentos juntados aos autos, tendo a autoridade fiscal encarregada da diligência consignado, ao final, que:

"Em atenção ao solicitado na Resolução DRJ/RJ/I/8ª Turma nº. 21 de 07/03/2005, às fls.123 do presente processo, foram efetuadas as diligências determinadas no MPF-D 2005-01613-9, com a finalidade de se apurar a origem e composição do direito creditório pleiteado, no valor de R\$ 709.704,07, constante do demonstrativo de fls. 88.

A documentação comprobatória dos valores constantes do demonstrativo de fls. 88, que compõem o total de 709.704,07 supracitado, proveniente do saldo negativo de IRPJ, está anexada às fls. 125/403 deste processo, juntamente com os termos lavrados pela fiscalização e respectivas respostas apresentadas pelo contribuinte. No que tange ao solicitado pela DRJ/It1/1, no despacho de fls. 123, entendemos que estão sendo anexados ao processo todos os elementos elucidativos e necessários à instrução do parecer conclusivo que deverá ser elaborado por aquele órgão."

Apesar de não apresentado o demandado *parecer conclusivo acerca do direito creditório pleiteado, quantificando o seu valor*, a autoridade julgadora de 1ª instância manteve o não reconhecimento do direito creditório por insuficiência probatória e, frente à postura da autoridade fiscal na diligência, o sujeito passivo, em recurso voluntário, apontou como razão suficiente para validação da compensação em litígio, os seguintes pontos:

Que o Acórdão ora guerreado reconhece que as Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica, relativas aos anos-base de 1996 e 1997, comprovam que a

recorrente apurou saldo negativo de IRPJ, bem como, quanto ao ano-base 1996, o saldo negativo apurado foi de R\$483.585,83. Tal saldo está demonstrado na ficha 08, fls.90. Entre estas parcelas está a referente ao recolhimento de estimativas, cuja cópia do DARF se encontra às fls. 92.

O saldo negativo do IRPJ do ano-base de 1996 e as parcelas referentes ao recolhimento por estimativa são suficientes para validar o Pedido de Compensação de Crédito com Débito de Terceiro e liquidar o débito no valor de R\$99.040,92, da Wilson Sons Agência marítima Ltda de IRPJ, relativo ao mês de novembro de 1999.

[...]

É este o contexto no qual o outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuintes afirmou a inexistência de *retificação dos dados contidos nas DIRPJ dos Exercícios de 1998 e 1997* e, em consequência, a homologação tácita dos saldos negativos ali declarados. Veja-se:

Há de se salientar que nas diligências efetuadas, todos os documentos elucidativos requeridos pelo agente fiscal foram juntados pela contribuinte.

A origem dos créditos da recorrente remonta os anos calendários 1996 e 1997 e os recibos de entrega das Declarações de Imposto de Renda Pessoa Jurídica 1997 e 1998, foram anexados às fls.89 e 93 e DARFs às fls.92 e 96/98.

O auditor fiscal em diligência determinada pela Delegacia de Julgamento teve acesso a toda escrituração da pessoa jurídica, trouxe todos os documentos que compõe o saldo de fls. 88, e em nada se contrapôs ou glosou, como seria seu dever de ofício, caso se apurasse alguma irregularidade, por sua atividade vinculada e obrigatória, como prescreve o artigo 142 do CTN. Apenas o fisco se desvencilhou da solicitação final dos julgadores singulares ao não elaborar um relatório conclusivo, entendendo que foram anexados todos os elementos necessários à elucidação dos fatos.

Ressalte-se que não houve nenhuma retificação dos dados contidos nas DIRPJ dos Exercícios 1998 e 1997, e não houve notificação fiscal em relação aos registros contábeis dos anos-calendário 1996 e 1997 da contribuinte, tendo, portanto, sido homologadas tacitamente, tornando-se imutáveis os valores de saldo negativo de IRPJ ali declarados.

Havendo a contribuinte comprovado pelas Declarações de Imposto de Renda, diga-se de passagem, auditadas pelo fisco, bem como pelos DARF's e demais documentos acostados aos autos, que possuía saldo negativo de IRPJ suficiente para quitar o débito de R\$99.040,92 da contribuinte Wilson Sons Agência Marítima Ltda., no meu entendimento, nada há a obstar a compensação requerida.

Desta forma, reconheço o direito creditório da contribuinte, bem como, homologo a compensação requerida nos termos da inicial.

Como dito, não houve registro inicial de objeções específicas à formação do crédito destinado à liquidação de débitos de terceiros. Assim é que a autoridade julgadora de 1ª instância demandou, em diligência, a verificação dos saldos negativos anteriores que justificariam o valor cedido a terceiro. Neste proceder, o agente encarregado da diligência se limitou a juntar as intimações e as respostas obtidas, as quais, possivelmente, foram analisadas pela autoridade julgadora de 1ª instância que concluiu pela insuficiência probatória do crédito, por motivos também não expressos no paradigma, mas contestados no recurso voluntário.

O reconhecimento do direito creditório no paradigma, assim, se deu frente à conduta específica do *auditor fiscal* que, **em diligência determinada pela Delegacia de Julgamento** teve acesso a toda escrituração da pessoa jurídica, trouxe todos os documentos que compõe o saldo de fls. 88, e **em nada se contrapôs ou glosou**, como seria seu dever de ofício, caso se apurasse alguma irregularidade, por sua atividade vinculada e obrigatória, como prescreve o artigo 142 do CTN. Em momento algum se discutiu a omissão do Fisco no transcurso do prazo decadencial contado a partir da apuração dos saldos negativos de 1996 e 1997. A decisão do acórdão paradigma está pautada no fato de que até o julgamento do recurso voluntário *não houve nenhuma retificação dos dados contidos nas DIRPJ dos Exercícios 1998 e 1997, e não houve notificação fiscal em relação aos registros contábeis dos anos-calendário 1996 e 1997 da contribuinte*.

Assim, não é possível inferir que o outro Colegiado do Primeiro Conselho de Contribuinte também afirmaria que estariam *homologadas tacitamente, tornando-se imutáveis os valores de saldo negativo de IRPJ ali declarados*, se estivesse frente a procedimento, como o presente, que desde a análise inicial do direito creditório destinado a compensação, examinou as antecipações formadoras do saldos negativos de períodos anteriores destinados à liquidação de parte das estimativas que compunham o saldo negativo do ano-calendário 2001, inclusive cientificando a Contribuinte de *notificação fiscal*, mediante despacho decisório, *em relação* a esta apuração dos anos-calendários precedentes.

Veja-se que o paradigma sequer se estende na definição do veículo de ciência da referida *notificação fiscal em relação aos registros contábeis*, e apenas invoca o art. 142 do CTN, sem exigir lançamento mediante auto de infração – do que se poderia deduzir alguma objeção à formalização via despacho decisório –, mas sim para afirmar o *dever de ofício* do *auditor fiscal em diligência determinada pela Delegacia de Julgamento* de se contrapor e glosar *caso se apurasse alguma irregularidade, por sua atividade vinculada e obrigatória*.

Em suma, os acórdãos comparados se distinguem em ponto determinante para a afirmação da homologação tácita do *crédito declarado aos anos 1996 e 1997* (ou destes autos até 2001): no paradigma o *auditor fiscal em diligência determinada pela Delegacia de Julgamento* não editou qualquer ato contrário à existência do direito creditório, e no recorrido esta objeção foi formalizada desde a análise inicial do direito creditório pela autoridade fiscal. Ainda, por estar a crítica centrada na insuficiência do procedimento fiscal realizado em sede de diligência determinada pela autoridade julgadora de 1ª instância, é de se inferir que atos semelhantes aos

existentes nestes autos deixaram de ser praticados no paradigma, inclusive, antes da manifestação de inconformidade do sujeito passivo.

Com respeito ao paradigma nº 1801-002.273, sua ementa já circunscreve a objeção lá firmada à “revisão do montante do tributo devido”. Veja-se:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. DECADÊNCIA. REVISÃO DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO.

Mesmo sob o pretexto de tão somente contestar o saldo negativo declarado pelo contribuinte, é vedado ao fisco revisar a apuração de tributo mediante incursão e alteração da “Receita” e do “Custo dos Bens e Serviços Vendidos” lançados na DIPJ.

Tal situação ultrapassa a mera verificação da liquidez e certeza do crédito apurado pelo contribuinte (o que ocorreria na hipótese da singela confirmação da existência de retenções e de pagamento das estimativas, à luz do disposto no Art. 2º, §4º da Lei 9.430/96), constituindo-se verdadeiro lançamento e, por isso, sujeito ao prazo decadencial quinquenal.

Tratava-se, ali, de saldo negativo de CSLL do ano-calendário 2005, que a autoridade fiscal reverteu para saldo a pagar na revisão cientificada ao sujeito passivo em 30/06/2011, dada a constatação de *diferença a menor na “Receita” lançada na DIPJ no montante de R\$ 6.151.011,36 e diferença a maior no “Custo dos Bens e Serviços Vendidos” no valor de R\$ 129.993.645,48*. O voto condutor do paradigma, por sua vez, ao decidir pela decadência do direito de o Fisco proceder a tal revisão, expressamente ressalva que não se tratava de confirmação de retenções ou de pagamentos de estimativas. Veja-se:

O contribuinte alega, em sede de preliminar, a decadência do direito do Fisco revisar os lançamentos realizados em 2005, considerando que ele foi intimado do Despacho Decisório que não homologou a compensação apenas em 30/06/2011. Argumenta que a decadência opera efeitos não só em relação ao crédito tributário, mas também sobre as informações contidas na DIPJ, as quais encontram-se tacitamente homologadas após o decurso do prazo quinquenal.

Tenho que merecem ser consideradas tais alegações, sendo o tema – decadência prejudicial em relação aos demais argumentos trazidos pelo contribuinte no recurso voluntário.

Isso por que tal comportamento fiscal, ainda que sob o pretexto de tão somente contestar o crédito declarado pelo contribuinte, acaba por revisar a apuração de tributo, na medida em que procede à incursão da “Receita” e no “Custo dos Bens e Serviços Vendidos” lançados na DIPJ, as quais influenciam a determinação da base tributável (conforme Relatório de Ação Fiscal de e-fls. 191/195).

Não se trata, portanto, de mera verificação da liquidez e certeza do crédito apurado pelo contribuinte (o que ocorreria na hipótese de uma **singela confirmação da existência de retenções e de pagamento das estimativas, à luz do disposto no Art. 2º, §4º da Lei 9.430/96**).

A situação encaixa-se, a bem da verdade, no caput do Art. 142 do CTN, posto que pretende revisar, para o intuito de se fazer exercer o direito da fazenda pública de recebimento do tributo, a apuração realizada pelo contribuinte:

[...] *(negrejou-se)*

Para além disso, tal paradigma traz outro fundamento para desconstituir a revisão lá promovida:

Não obstante, em relação ao mérito, não custa ressaltar que ele restou analisado pelo CARF no Processo Administrativo n. 10283.003223/2007-38, que tratava de IRPJ do ano-calendário 2005. O acórdão, que segue anexado a este, em relação à suposta majoração do Custo dos Produtos Vendidos, entendeu que as Fichas 4, 5 e 6 da DIPJ 2006 comprovam a inoccorrência desta; em relação à suposta redução da receita bruta do período, entendeu que “os valores indicados pela fiscalização não foram suprimidos da receita bruta do período, tendo sido apenas informados em linhas diferentes da DIPJ, sendo que a realocação de tais valores, conforme normas vigentes à época, não resultou na redução do lucro tributável do ano-calendário 2005.” Assim, considerando ser o presente processo decorrente da mesma situação fática analisa pelo acórdão anexo, não poderia ser outra a conclusão aqui exposta com relação ao mérito processual.

Voto, portanto, em dar provimento ao recurso voluntário, homologando-se as compensações intentadas.

E, ainda que se pudesse cogitar que no presente caso não se trata de uma *singela confirmação da existência de retenções e de pagamentos das estimativas* do próprio período de apuração do ano-calendário, mas sim da aferição de saldos negativos anteriores destinados a compensação das estimativas que compuseram o saldo negativo tratado nestes autos, fato é que o paradigma não analisou esta circunstância diferenciada.

Assim, como os paradigmas foram editados em contextos fáticos substancialmente distintas da presente, o dissídio jurisprudencial não se estabelece.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento

firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Assim, na 2ª divergência jurisprudencial (*decadência do direito de contestar os saldos negativos de períodos anteriores*), deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Recurso especial da Contribuinte – Mérito

A questão acerca da *utilização do IRRF sobre dividendos no ajuste anual do IRPJ*, ou mesmo mediante pedido de restituição quando não mais disponíveis tributos devidos sobre a distribuição de lucro para a compensação prevista na Lei nº 8.849/94, foi muitas vezes debatida neste Conselho a partir de visões parciais do tema.

Esta Conselheira, inclusive, concordou com o indeferimento de pedido de restituição pautado, apenas, na constatação de que os lucros recebidos não haviam sido computados na apuração do lucro do ano-calendário de 1995. Neste sentido restou expresso na ementa do Acórdão nº 1101-000.646:

RESTITUIÇÃO. IMPOSTO RETIDO NA FONTE SOBRE RECEBIMENTO DE DIVIDENDOS. ANO-CALENDÁRIO 1995.

Para o ano-calendário de 1995, a legislação vigente permitia apenas a compensação do saldo de IRRF, decorrente do recebimento de dividendos, com o imposto que o beneficiário tivesse de reter na distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses. Ainda assim, admitir-se-ia a compensação com outros tributos, pois a autuada teve prejuízo fiscal, de um lado, e em razão da alteração legal que extinguiu, a partir do ano 1996, a incidência do IRRF sobre o recebimento de dividendos, de outro. A não inclusão das receitas (dividendos) no lucro do período, mediante apresentação da DIPJ, impediu, no entanto, a consideração das retenções na composição do saldo credor restituível.

Por esta razão, o IRRF comentado deve ser interpretado como forma de tributação exclusiva, à luz do artigo 2º, §, 1º, alínea c, da Lei nº 8.849/99.

Para também ilustrar a complexidade do tema, veja-se que o próprio Colegiado *a quo*, em manifestação anterior, havia indeferido pedido de restituição de IRRF que, nesta visão secundária, estaria em linha com a conduta que o voto vencedor do acórdão recorrido apontou ser correta, ao firmar o entendimento de que a retenção não poderia ser deduzida na apuração do IRPJ devido no ajuste anual do ano-calendário de 1996. Assim restou consignado na ementa do Acórdão nº 1302-003.309:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997, 1998

IRRF. DIVIDENDOS. COMPENSAÇÃO:

Nos termos da legislação, o IRRF sobre dividendos somente é compensável com o imposto que a pessoa jurídica beneficiária, tributada no regime do lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses.

Assim, para melhor circunstanciar o debate, vale a transcrição da análise expressa no Acórdão nº 1301-003.662 que teve em conta litígio no qual o sujeito passivo, depois de ter sido autuado por ter deduzido tal retenção na apuração anual, teve também indeferido o pedido de restituição apresentado. A ex-Conselheira Bianca Felícia Rotschild consignou os fatos e a interpretação jurídica da incidência nos seguintes termos de seu voto condutor do julgado que, inclusive, ao final concorda com o paradigma nº 1402-002.695:

Fatos

Em 21.12.01, a Recorrente pleiteou restituição de valor retido na fonte a título de Imposto de Renda, no valor original de R\$ 89.991,00, incidente sobre importes pagos pela empresa Losango Corretora de Seguro Ltda., no ano-calendário 1996, a título de dividendos apurados com base no balanço de 1995.

Ao apreciar o pedido formulado, a Divisão de Orientação e Análise Tributária elaborou o Parecer Conclusivo n.º 179/2006, o qual fundamentou o Despacho Decisório n.º 179/2006 ora recorrido, não reconhecendo o direito creditório da Recorrente, por entender que, em razão de tratar-se de importe retido pela fonte pagadora, para a sua utilização, a Recorrente deveria, no encerramento do período-base, quando da apuração do lucro real, deduzi-lo do montante apurado a título de imposto de renda e, somente após a constatação de saldo negativo, pleitear a sua restituição ou compensação do mesmo.

Ocorre que, à época da apresentação da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica 1997, ano-calendário 1996, a Recorrente adotou exatamente o mesmo procedimento que o I. Julgador entendeu como correto, fato este que, porém, ensejou a expedição do anexo Termo de Intimação (doc. 03 da impugnação fl. 114) bem como, mesmo após a apresentação de manifestação devidamente

instruída com os documentos probatórios da origem e existência dos valores de IRRF deduzidos (doc. 04 da impugnação fl. 116), a lavratura de Auto de Infração (Descrição: compensação a maior de imposto de renda mensal devido com base na receita bruta e acréscimos ou em balancetes de suspensão, em virtude de insuficiência do imposto retido na fonte utilizado nos cálculos) e Imposição de Multa (doc. 05 da impugnação fl. 133), o qual, foi devidamente impugnado.

Assim, apesar de reconhecer que o crédito de IRRF de fato existia, a DIORT indeferiu a sua utilização, pois entendeu que "não há que se falar em recolhimentos efetuados indevidamente ou a maior do que o devido", únicos casos, no seu entender, passíveis de aproveitamento.

Tendo em vista esta r. decisão, a Recorrente apresentou a competente Manifestação de Inconformidade, em que demonstrou que não havia sido analisado o pleito em conformidade com a legislação de regência da matéria, mas sim com a legislação geral de compensação.

Desta Manifestação de Inconformidade, sobreveio o Acórdão DRJ RIO n.º 12-14.335, de 14.06.2007, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento ("DRJ") no Rio de Janeiro 1, que houve por bem declarar nulo o Despacho Decisório n.º 179/06 e o Parecer Conclusivo n.º 179/06, e determinou que fosse proferida uma nova decisão pela DIORT, com base exclusivamente no art. 2º, parágrafo 1º, da Lei n.º 8.849/94, bem como no art. 2º, da Instrução Normativa ("IN") SRF n.º 12, de 10.02.1999, que tratam da compensação do IRRF retido sobre dividendos distribuídos.

Diante do referido Acórdão DRJ, foram proferidos o Despacho Decisório n.º 179/07 e o Parecer Conclusivo n.º 179/07 (fls. 168/172), que novamente culminaram no indeferimento do pleito da Recorrente. E isto sob a alegação de que a Recorrente "não cumpriu os requisitos necessários para fazer jus" ao crédito pleiteado, pois "não distribui (sic) lucros sob nenhuma forma (sic), tornando, então, definitiva a incidência do imposto na fonte sobre os dividendos recebidos".

Paradoxalmente, este Parecer Conclusivo n.º 179/07, ao analisar o art. 2º da IN SRF n.º 12/99, deixou consignado que o IRRF incidente sobre dividendos recebidos poderá ser compensado quando houver distribuição de lucros, dividendos, bonificações inclusive juros sobre o capital próprio.

Em face deste novo Despacho Decisório e respectivo Parecer Conclusivo n.º 179/07, a Recorrente apresentou nova Manifestação de Inconformidade em 26.10.2007.

O r. Acórdão DRJ ora recorrido, que manteve, por maioria de votos (três julgadores votaram pelo indeferimento de pleito, e dois reconheceram o direito de crédito à Recorrente), o decidido pelo r. Despacho Decisório DIORT, Acórdão este que restou ementado conforme segue:

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

Ano-calendário: 1996

IRRF SOBRE DIVIDENDOS RECEBIDOS. RESTITUIÇÃO. O IRRF descontado pela fonte sobre dividendos pagos ou creditados a pessoas jurídicas durante o ano-calendário de 1995 é definitivo nos casos em que o beneficiário não cumprir os requisitos expressos em lei para a restituição (art.8º da Lei nº 8.894/1994) ou compensação (art. 2º da Lei nº 8.894/1994 com redação dada pelo art. 2º da Lei nº 9.064/1995) do imposto retido.

Desta maneira, a DRJ indeferiu o pleito em tela, por entender que a Recorrente não teria cumprido os requisitos para a restituição ou aproveitamento do crédito de IRRF sobre os dividendos recebidos, razão pela qual decidiu, por maioria, que a tributação sobre referidos valores se tornou definitiva, e não mera antecipação do devido ao final do respectivo ano-calendário, como dispõe a legislação de regência.

[...]

Restituição do IRRF sobre dividendos

O IRRF sobre os dividendos percebidos foi regulado pela Lei nº 8.849, de 28/01/1994 que, com a alteração dada na Lei nº 9.064, de 20/06/1995, estabeleceu sobre a compensação e restituição o seguinte:

Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será: (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva; (Incluída pela Lei nº 9.064, de 1995)

b) considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses; (Incluída pela Lei nº 9.064, de 1995)

c) definitivo, nos demais casos. (Incluída pela Lei nº 9.064, de 1995)

Com o advento da Lei nº 9.249/95 os dividendos foram considerados isentos, ou seja, mesmo que a pessoa jurídica distribísse dividendos não seria devido qualquer IRRF.

Vejamos :

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas

peças jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Neste momento, criou-se um impasse pois as peças jurídicas que possuíam saldo de IRRF a compensar não poderiam mais compensar pois os dividendos passaram a ser isentos.

A decisão recorrida entendeu que o contribuinte não poderia solicitar restituição do tributo devido porque não cumpriu com as regras do artigo 8º da Lei acima mencionada, sendo assim, a tributação deveria ser definitiva, enquadrando-o na alínea c do artigo 2 da Lei 8.849/95, vejamos:

No presente caso, o interessado não está pleiteando pedido de restituição com base no art. 8º da Lei nº 8.849/1994. Tampouco alicerça seu pedido na regra geral estabelecida no art. 165 e incisos do CTN, razão pela qual o IRRF sobre os dividendos por ele percebidos deve ser considerado **definitivo**.

Transcreve-se o artigo 8º da Lei 8.849/95 para melhor elucidação:

Art. 8º O beneficiário dos rendimentos de que trata o art. 2º, que, mediante prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal, optar pela aplicação do valor dos lucros e dividendos recebidos, na subscrição de aumento de capital de pessoa jurídica, poderá requerer a restituição do correspondente imposto de renda retido na fonte por ocasião da distribuição. (Redação dada pela Lei nº 9.064, de 1995)

Decerto que o caso da recorrente não se enquadra no artigo 8º da Lei 8.849/95, pois esta não optou pela aplicação do valor dos lucros e dividendos recebidos, na subscrição de aumento de capital de pessoa jurídica.

O caso aqui é totalmente diferente, a recorrente possuía saldo de IRRF que não logrou compensar porque os dividendos distribuídos a partir de 1995 não eram mais tributados conforme determinou o artigo Lei nº 9.249/95.

No entanto, entendo que o artigo 10 da Lei nº 9.249/95 não desvirtou a natureza antecipatória/compensatória da incidência do IRRF prescrita no artigo 2º, § 1º, b, da Lei nº 8.849/94.

Entretanto, obstaculou, legalmente, o exercício do direito creditório, via compensação, conforme prescrição legal anterior. Mais, impossibilitou a capitalização de resultados como fundamento da restituição direta. Porquanto, quaisquer que fossem as destinações dos lucros — capitalização ou distribuição não haveria mais incidência tributária.

A natureza antecipatória/compensatória da incidência prescrita no artigo 2º, II, da Lei nº 8.849/94, ou, artigo 2º, § 1º, b, redação do artigo 2º, da Lei nº 9.064/95 foi reconhecida pela própria Secretaria da Receita Federal, através da IN SRF Nº 12, de 10/02/99.

Vejamos:

Art. 2º O valor do imposto de renda retido na fonte sobre lucros e dividendos recebidos pela pessoa jurídica, relativos aos períodos de apuração encerrados em 1994 e 1995, que a beneficiária não puder compensar em virtude da inexistência, em sua escrituração contábil, de saldo lucros sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte quando distribuídos, poderá ser compensado com o imposto que esta retiver na distribuição, a seus sócios ou acionistas, de bonificações em dinheiro e outros interesses, inclusive com o retido sobre os valores pagos ou creditados a título de juros remuneratórios do capital próprio.

A Egrégia Câmara superior de Recursos Fiscais, através do Acórdão CSRF 04.00136, ratificou o entendimento, vejamos:

[...]

IRRFONTE – DIVIDENDOS – PREJUÍZO – LUCROS AUFERIDOS NOS ANOS BASE DE 1994 E 1995 – COMPENSAÇÃO – RESTITUIÇÃO. Em havendo prejuízos, o contribuinte tem direito à compensação/restituição do IRF sobre dividendos mesmo após o advento da Lei nº 9.249, de 1995, possibilidade expressa na Instrução Normativa nº 12/99, que rechaça a hipótese de definitividade prevista na letra “c” do §1º do art. 2º da Lei nº 8849, de 1994, com a redação que lhe deu a Lei nº 9.064, de 1995.

Recurso especial negado.

Na questão específica destes autos, por oportuno, reproduzo fundamento do decidir do voto vencedor do Acórdão em comento (Acórdão CSRF/01-04.00136, fls. 18):

"Nesse tópico, temos que a Lei nº 9.249/95 determinou, textualmente, a não incidência do IRRFONTE, e não a isenção, institutos sabidamente distintos, sendo certo, também, que a não incidência nas distribuições futuras em nada se comunica com o direito ao ressarcimento do crédito tributário retido anteriormente, ou seja, o IRRFONTE foi recolhido pelas Controladas, nos exatos termos da Lei vigente à época da ocorrência do fato imponible, já nasceu com a natureza restituível compensatória daquele que seria devido em razão de eventual distribuição de dividendos pela Controladora e, portanto ato jurídico perfeito e acabado." (grifas acrescentados)

Vale citar, ainda, precedente recente cujo relator ilustre conselheiro Dr. Leonardo Couto do voto condutor da decisão unânime tomada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento foi favorável ao contribuinte nos seguintes termos (PAF 13603.000836/98-17):

[...]

Enfim, solvida a problemática imposta pelo artigo 10 da Lei nº 9.249/95, no caso presente evidencia-se, sobremaneira, o direito creditório do contribuinte. Porquanto, como relatado, em junho/96 este recebeu dividendos, tributados na fonte, distribuídos por pessoa jurídica tributada com base no lucro real, por distribuição de resultados apurados no ano calendário de 1995.

Entendo que a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil reconheceu que o IRRF retido na distribuição de dividendos constitui um crédito para o seu beneficiário, que pode e deve ser mantido em sua escrita contábil e fiscal. E este crédito é passível de restituição, ou, quando menos, de compensação com o tributo devido na distribuição de outros interesses da empresa a seus sócios, inclusive os juros pagos sobre o capital próprio, como reconheceu o próprio Parecer Conclusivo n.º 179/07, proferido pela DIORT (fl.183) "*Considerando, então, a legislação acima, verifica-se que o imposto retido na fonte sobre dividendos recebidos poderá ser compensado quando houver distribuição de lucros, dividendos, bonificações inclusive juros sobre o capital próprio.*"

Assim, diversamente do afirmado pelo r. Acórdão recorrido, a não distribuição dos lucros apurados pela Recorrente não tornou definitiva a retenção do IRRF sobre os dividendos de que fora beneficiária. Isto porque a Lei não impõe qualquer limitação adicional para o aproveitamento do crédito em tela, a não ser o fato de que este crédito deva ser compensado com o tributo devido na subsequente distribuição de outros interesses da empresa, inclusive os juros remuneratórios de o capital próprio.

Por fim, vale mencionar que o direito não nasce do preenchimento de simples formulário. No caso dos presentes autos o contribuinte tão somente utilizou a formalidade prescrita pela SRF para reconhecimento do direito creditório/compensatório, advindo de expresso comento legal. A formalidade documental, entretanto não lhe invalida o pleito.

Importa decidir, assim, qual destino deve ser dado à retenção na fonte sofrida no recebimento de lucros e dividendos que, com o fim da tributação na distribuição de lucros e dividendos, deixou de ser aproveitada contra a retenção, não mais aplicável, no pagamento de lucros e dividendos. Podem ser vislumbradas pelo menos cinco soluções nas interpretações antes citadas acerca da retenção não aproveitada: i) a definitividade da retenção sofrida, sem possibilidade de restituição ou dedução em outra apuração; ii) a caracterização de antecipação do que se tem a recolher relativo a pagamento de juros sobre o capital próprio; iii) a possibilidade de recuperação mediante pedido de restituição; iv) a possibilidade de dedução na apuração de saldo negativo de IRPJ, se computado no lucro tributável o rendimento que motivou a retenção; e v) a possibilidade de dedução na apuração de saldo negativo de IRPJ a partir do momento em que deixou de existir a retenção sobre lucros e dividendos pagos.

No presente caso, a Contribuinte promoveu dedução na apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 1996 de retenção sofrida neste mesmo ano-calendário em razão da distribuição de lucros apurados até 31/12/1995. A apuração fiscal nada disse acerca da eventual

inclusão destes rendimentos na apuração do lucro tributável. Fundamentou a glosa no entendimento de que a legislação somente previa, em relação a esta retenção sob código 4424, a sua dedução do imposto a recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros ou outros interesses.

Em manifestação de inconformidade, a Contribuinte se limitou a invocar a Instrução Normativa SRF nº 21/97 e a possibilidade de compensação de tributos de mesma espécie e destinação constitucional. A decisão de 1ª instância esclareceu que a compensação assim permitida se limitava a pagamento indevido ou a maior, e que, considerando o disposto no art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 12/99, como não se verificou nenhuma das hipóteses de aproveitamento ali previstas, inclusive com imposto retido sobre pagamento de juros sobre o capital próprio, a tributação se tornou definitiva. Apesar desses esclarecimentos, o recurso voluntário apenas reiterou os argumentos deduzidos em manifestação de inconformidade.

Como consolidado nos arts. 654 a 660 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, a distribuição de lucros apurados na sistemática do lucro real esteve sujeita ao seguinte regime de tributação:

- Lucros apurados no período de 01/01/1989 a 31/12/1992: tributação no momento da apuração, na forma do art. 35 da Lei nº 7.713/88, exceto se beneficiário no exterior, sujeito à tributação na forma do art. 693 do RIR/99;
- Lucros apurados no ano-calendário 1993: não incidência, exceto se beneficiário no exterior, sujeito à tributação na fonte na forma do art. 693 do RIR/99;
- Lucros apurados no período de 01/01/1994 a 31/12/1995: tributação na fonte à alíquota de 15% na distribuição para qualquer beneficiário; e
- Lucros apurados a partir de 01/01/1996: não incidência na fonte, sem também integrar a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário domiciliado no País ou no exterior.

Como bem observado pelo Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes nos debates havidos em sessão, esta disciplina estava exposta com maior amplitude temporal no Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto nº 1.041/94:

Rendimentos de Participações Societárias

Art. 324. Ressalvado o disposto no art. 325 e no § 1º do art. 331, os lucros e dividendos recebidos de outra pessoa jurídica integrarão o lucro operacional (Decreto-Lei nº 1.598/77, arts. 11 e 19, II).

§ 1º Os rendimentos de que trata este artigo **serão excluídos do lucro líquido**, para efeito de determinar o lucro real quando estiverem sujeitos à tributação nas firmas ou sociedades que os distribuíram (Decreto-Lei nº 5.844/43, art. 43, § 2º, c, e Lei nº 3.470/58, art. 70).

§ 2º O disposto no parágrafo anterior não se aplica aos lucros ou dividendos auferidos após a alienação ou liquidação de investimento pelo valor de patrimônio líquido, quando não tenham sido computados na determinação do ganho ou perda de capital. *(destacou-se)*

Logo, desde o Decreto-Lei nº 5.844/43, não há incidência, na beneficiária, sobre lucros e dividendos distribuídos, cabendo a exclusão desses valores do lucro líquido, caso incluídos.

Neste cenário, inclusive, até ser revogado pela Lei nº 9.249/95, o art. 44 da Lei nº 8.541/92 determinava a incidência do imposto de renda na fonte diante da constatação de *receita omitida* ou de *diferença verificada na determinação dos resultados das pessoas jurídicas por qualquer procedimento que implique redução indevida do lucro líquido*, consideradas automaticamente recebidas pelos sócios, acionistas ou titular da empresa individual.

Tem-se, naquele contexto, que com o restabelecimento da incidência na fonte sobre a distribuição dos lucros apurados a partir de 01/01/1994, a Lei nº 8.849/94, fruto da conversão da Medida Provisória nº 402/93, originalmente dispôs que:

Art. 2º Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, quando pagos ou creditados a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País, estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será considerado exclusivo na fonte qualquer que seja o beneficiário.

§ 2º O imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) diária pelo valor desta na data do fato gerador.

§ 3º A incidência prevista neste artigo alcança exclusivamente:

a) a distribuição de lucros que tenham sido apurados, pela pessoa jurídica, na escrituração comercial; e

b) os rendimentos da mesma natureza distribuídos por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, limitado ao valor do lucro presumido deduzido do imposto de renda sobre ele incidente.

§ 4º A alíquota prevista neste artigo alcança a distribuição automática de lucros prevista no art. 22 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

§ 5º O imposto descontado na forma deste artigo, será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para cruzeiros reais com base na expressão monetária da Ufir diária vigente na data do pagamento.

Assim, a incidência era, originalmente, exclusiva de fonte. Contudo, com a Lei nº 9.064/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 952/95, os parágrafos do art. 2º da Lei nº 8.849/94 foram alterados para facultar, ao beneficiário pessoa física, a dedução do devido no

ajuste anual e permitir, ao beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real, a dedução do tributo que tivesse de recolher ao distribuir dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, inclusive em relação a beneficiário domiciliado no exterior. A redação dos parágrafos passou a ser a seguinte:

§ 1º O imposto descontado na forma deste artigo será:

- a) deduzido do imposto devido na declaração de ajuste anual do beneficiário, pessoa física, assegurada a opção pela tributação exclusiva;
- b) considerado como antecipação, sujeita a correção monetária, compensável com o imposto de renda que a pessoa jurídica beneficiária, tributada com base no lucro real, tiver de recolher relativo à distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses;
- c) definitivo, nos demais casos.

§ 2º A compensação a que se refere a alínea "b" do parágrafo anterior poderá ser efetuado com o imposto de renda, que a pessoa jurídica tiver que recolher, relativo à retenção na fonte sobre a distribuição de lucros ou dividendos a beneficiário residente ou domiciliado no exterior.

§ 3º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto a que se refere este artigo será convertido em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir), pelo valor desta fixado para o mês de ocorrência do fato gerador.

§ 4º A incidência prevista neste artigo alcança exclusivamente a distribuição de lucros apurados na escrituração comercial por pessoa jurídica tributada com base no lucro real.

§ 5º Em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, o imposto descontado na forma deste artigo será recolhido até o último dia útil do mês seguinte àquele em que ocorrer o fato gerador, reconvertido para reais com base em expressão monetária da Ufir vigente no mês de pagamento.

Veja-se que, distintamente do beneficiário pessoa física, que poderia optar entre a tributação exclusiva e a dedução no ajuste anual, ao beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real não foi facultada a dedução no ajuste anual, mas apenas o aproveitamento da antecipação para reduzir o recolhimento do devido pela distribuição de seus lucros e outros interesses. Por esta razão, inclusive, o legislador denominou, no §2º do art. 2º da Lei nº 8.849/94, este encontro de contas de “compensação”, e não de “dedução”.

Em relação aos demais beneficiários, excluídas pessoas físicas ou pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, a incidência na fonte permanecia definitiva, ou seja, exclusiva de fonte como originalmente previsto no art. 2º da Lei nº 8.849/94.

Diante deste contexto, já se pode afirmar que não há possibilidade de a pessoa jurídica tributada com base no lucro real deduzir, na apuração do IRPJ por ela devido, a retenção

sofrida no recebimento de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses apurados entre 01/01/1994 e 31/12/1995. A compensação permitida no art. 2º, §1º, alínea “b” da Lei nº 8.849/94 tinha por pressuposto que a retenção sofrida seria antecipação da retenção a ser promovida no pagamento de lucros e outros interesses pela mesma pessoa jurídica, e não antecipação do tributo devido em razão dos lucros por ela apurados. Isto bastaria para discordar da condução dada pelo paradigma nº 1401-005.575.

Pertinente, porém, adicionar que a designação desta retenção como “antecipação” no parágrafo 1º, alínea “b” do art. 2º da Lei nº 8.849/94 é complementada com a identificação da hipótese de incidência subsequente que permite aquela designação: *distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses*, sujeita a retenção pela beneficiária pessoa jurídica tributada com base no lucro real. Esta norma, portanto, não permite cogitar da possibilidade desta retenção configurar antecipação caso o rendimento correspondente seja incluído no lucro real.

Aliás, a Lei nº 8.981/95, fruto da conversão da Medida Provisória nº 812/94 e com vigência a partir do ano-calendário 1995, ao determinar o recolhimento do imposto de renda das pessoas jurídicas *à medida em que os rendimentos, ganhos e lucros forem sendo auferidos*, mediante recolhimentos mensais, assim dispôs acerca dos rendimentos correspondentes a lucros e dividendos:

Art. 27. Para efeito de apuração do Imposto de Renda, relativo aos fatos geradores ocorridos em cada mês, a pessoa jurídica determinará a base de cálculo mensalmente, de acordo com as regras previstas nesta seção, sem prejuízo do ajuste previsto no art. 37.

Art. 28. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de cinco por cento sobre a receita bruta registrada na escrituração, auferida na atividade. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de: (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

[...]

§ 2º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

§ 3º As receitas provenientes de atividade incentivada não comporão a base de cálculo do imposto na proporção do benefício a que a pessoa jurídica, submetida ao regime de tributação com base no lucro real, fizer jus. (Revogado pela Lei nº 9.249, de 1995)

Art. 29. No caso das pessoas jurídicas a que se refere o art. 36, inciso III, desta lei, a base de cálculo do imposto será determinada mediante a aplicação do percentual de nove por cento sobre a receita bruta.

[...]

Art. 30. As pessoas jurídicas que explorem atividades imobiliárias relativa a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda, deverão considerar como receita bruta o montante efetivamente recebido, relativo às unidades imobiliárias vendidas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 10 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. (Incluído pela Medida Provisória nº 998, de 1995)

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, aos casos de empreitada ou fornecimento contratado nas condições do art. 10 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

Art. 31. A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.

Parágrafo único. Na receita bruta, não se incluem as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não-cumulativos cobrados destacadamente do comprador ou contratante dos quais o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário.

Art. 32. Os ganhos de capital, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo artigo anterior serão acrescidos à base de cálculo determinada na forma dos arts. 28 ou 29, para efeito de incidência do Imposto de Renda de que trata esta seção.

§ 1º O disposto neste artigo não se aplica aos rendimentos tributados na forma dos arts. 65, 66, 67, 70, 72, 73 e 74, decorrentes das operações ali mencionadas, **bem como aos lucros, dividendos** ou resultado positivo decorrente da avaliação de investimentos pela equivalência patrimonial.

§ 2º O ganho de capital nas alienações de bens do ativo permanente e de aplicações em ouro não tributadas na forma do art. 72 corresponderá à diferença positiva verificada entre o valor da alienação e o respectivo valor contábil.

Art. 33. O Imposto de Renda, de que trata esta seção, será calculado mediante a aplicação da alíquota de 25% sobre a base de cálculo e será pago até o último dia útil do segundo decêndio do mês subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores.

Art. 34. Para efeito de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir, do imposto apurado no mês, **o Imposto de Renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente (art. 28 ou 29)**, bem como os

incentivos de dedução do imposto, relativos ao Programa de Alimentação ao Trabalhador, Vale-Transporte, Doações aos Fundos da Criança e do Adolescente e Atividade Audiovisual, observados os limites e prazos previstos na legislação vigente. *(destacou-se)*

Confirma-se, nestas disposições, que a legislação não determinava a inclusão dos rendimentos de lucros e dividendos no lucro real, razão pela qual a retenção sofrida no recebimento destes rendimentos somente constituía antecipação do que viesse a ser retido na distribuição de lucros ou dividendos pela beneficiária.

Note-se, também, que a Lei nº 8.849/94 regulou a hipótese em que os lucros não fossem distribuídos, por incorporação ao capital, estabelecendo isenção em tais circunstâncias, desde que não houvesse restituição de capital nos cinco anos anteriores e posteriores à incorporação ao capital (art. 3º). E, se a incorporação ao capital fosse promovida pelo beneficiário que já havia arcado com a retenção na fonte, poderia ser requerida a restituição desta, nos seguintes termos:

Art. 8º O beneficiário dos rendimentos de que trata o art. 2º que, mediante prévia comunicação à Secretaria da Receita Federal, optar pela aplicação do valor dos lucros e dividendos recebidos, na subscrição de aumento de capital de pessoa jurídica, poderá requerer a restituição do correspondente imposto de renda retido na fonte por ocasião da distribuição.

§ 1º A restituição subordina-se ao atendimento cumulativo das seguintes condições:

- a) os recursos sejam aplicados, na subscrição do aumento de capital de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, no prazo de até noventa dias da data em que os rendimentos foram distribuídos ao beneficiário;
- b) a incorporação, mediante aumento do capital social da pessoa jurídica receptora, ocorra no prazo de até noventa dias da data em que esta recebeu os recursos;
- c) o valor dos lucros e dividendos recebidos até 31 de dezembro de 1994, será convertido em quantidade de Ufir pelo valor desta vigente no mês da distribuição, e reconvertido para reais com base no valor da Ufir fixado para o mês dos atos referidos nas alíneas a e b.

§ 2º O valor do imposto a restituir, em relação aos fatos geradores ocorridos até 31 de dezembro de 1994, será o correspondente à quantidade de Ufir, determinada nos termos do § 3º do art. 2º, aplicando-se, para a reconversão em reais, o valor da Ufir vigente no mês da restituição, a qual deverá ser efetuada no prazo de sessenta dias, contados da incorporação a que se refere a alínea b.

§ 3º Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de janeiro de 1995, o valor do imposto de renda na fonte, ou pago pelo contribuinte, correspondente às receitas computadas na base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica, poderá, para efeito de compensação com o imposto apurado no encerramento do

ano-calendário, ser atualizado, monetariamente com base na variação da Ufir verificada entre o trimestre subsequente ao da retenção ou pagamento e o trimestre seguinte ao da compensação.

§ 4º Ao aumento de capital procedido nos termos deste artigo aplicam-se as normas do art. 3º, relativamente à tributação pelo imposto de renda.

§ 5º É o Ministro da Fazenda autorizado a expedir normas necessárias à execução do disposto neste artigo.

Esta permissão de restituição presta-se a conferir isenção à distribuição de lucros que não favorecerá o beneficiário final, porque o percurso dos lucros e outros interesses entre as pessoas jurídicas vinculadas é interrompido com a aplicação destes rendimentos no capital da pessoa jurídica que arcara com a retenção na fonte na distribuição anterior. Não destoa, assim, da lógica antes firmada, de antecipação da retenção a ser promovida no pagamento de lucros e outros interesses pela mesma pessoa jurídica. Se este pagamento futuro foi inviabilizado pela incorporação dos lucros e outros interesses ao capital da pessoa jurídica intermediária, a antecipação sofrida pode ser pleiteada em restituição.

Daí, inclusive, pode ter se originado a questão objeto do processo de consulta nº 13603.000255/97-11, que refere a impossibilidade de compensação futura da retenção sofrida por pessoa jurídica tributada com base no lucro real que não auferiu lucros a distribuir. Se assim for, o paradigma nº 1402-002.695 teria aplicado impropriamente as conclusões daquela solução de consulta à hipótese lá sob análise, que referia a impossibilidade de compensação do imposto retido quando *do pagamento de dividendos pela interessada, tendo em vista a mudança legislativa que excluiu do mundo jurídico a previsão dessa última retenção*.

Ainda que fosse possível fazer a ampliação da norma isentiva expressa no art. 8º da Lei nº 8.849/94 à hipótese de não apuração de lucros futuros para distribuição, fato é que, nos termos da lei, a antecipação se torna indevida quando a hipótese material de incidência futura deixa de existir, dada a ocorrência de evento que impedirá a distribuição futura dos lucros e outros interesses, no caso por sua incorporação ao capital social. Esta circunstância é distinta da incidência futura que deixou de existir porque a hipótese material não é mais alcançada pela norma legal. A distribuição dos lucros e outros interesses apurados a partir de 01/01/1996 poderia existir, mas se neste momento não há incidência do imposto em face do qual a legislação autorizava a compensação da retenção anterior, inexistente a hipótese de aproveitamento da retenção sofrida.

Em verdade, a hipótese de aproveitamento que subsistiu foi a compensação desta retenção passada com o imposto retido por ocasião dos juros sobre capital próprio, na forma do art. 9º, §2º da Lei nº 9.249/95, à semelhança da compensação que também foi autorizada entre

retenções incidentes sobre o recebimento e pagamento de juros sobre o capital próprio, nos termos do art. 9º, §7º da Lei nº 9.249/95⁴.

Isto, inclusive, é o disposto o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 12/99:

Art. 2º O valor do imposto de renda retido na fonte sobre lucros e dividendos recebidos pela pessoa jurídica, relativos aos períodos de apuração encerrados em 1994 e 1995, que a beneficiária não puder compensar em virtude da inexistência, em sua escrituração contábil, de saldo lucros sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte quando distribuídos, poderá ser compensado com o imposto que esta retiver na distribuição, a seus sócios ou acionistas, de bonificações em dinheiro e outros interesses, inclusive com o retido sobre os valores pagos ou creditados a título de juros remuneratórios do capital próprio.

Assim, distintamente da conclusão expressa no Acórdão nº 1301-003.662, concorda-se aqui com o entendimento lá consignado pela autoridade julgadora de 1ª instância, de que a restituição da retenção sofrida no recebimento de lucros ou dividendos apurados entre 01/01/1994 e 31/12/1995 somente é possível na forma do art. 8º da Lei nº 8.849/94, em face da isenção conferida aos valores que não favorecerão o beneficiário final, porque aplicados no capital da pessoa jurídica que arcara com a retenção na fonte na distribuição anterior.

Como demonstrado, a incidência estipulada sobre a distribuição de dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses apurados a partir de 01/01/1994 era, originalmente exclusiva de fonte. Assim, a compensação posteriormente facultada à pessoa jurídica beneficiária tributada com base no lucro real tinha por objetivo, apenas, evitar múltiplas incidências exclusivas de fonte na distribuição de rendimentos entre pessoas vinculadas. Admitir o contrário seria negar a incidência antes prevista para distribuição de lucros apurados entre 01/01/1994 e 31/12/1995.

Recorde-se, ainda, que a legislação nunca determinou a inclusão dos rendimentos de lucros e dividendos na apuração do lucro real. A incidência originalmente prevista no art. 2º da Lei nº 8.849/94 era exclusiva de fonte *qualquer que seja o beneficiário*, e isso significa dizer não só que a retenção não era dedutível na apuração da beneficiária sujeita ao lucro real, mas também que tal rendimento não integrava o lucro real. Esta incidência exclusiva de fonte, por sua vez, foi reafirmada no art. 32, §1º da Lei nº 8.981/95, antes transcrito, que expressamente excluiu da base de cálculo do imposto de renda devido mensalmente os rendimentos de lucros e dividendos.

Assim, se a Contribuinte eventualmente incluiu estes rendimentos na apuração do lucro tributável do ano-calendário 1996, tal proceder não lhe confere o direito de deduzir a retenção sofrida na apuração do saldo negativo de IRPJ daquele período. E, na medida em que ela apurou prejuízo fiscal naquele período, como evidenciado nas DIPJ juntadas antes do julgamento

⁴ 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 nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sem prejuízo do disposto no § 2º.

do recurso voluntário (e-fls. 814/857), não há razão sequer para perquirir de outra eventual repercussão mediante recálculo de IRPJ majorado por inclusão daquele rendimento no lucro real.

Por tais razões, discorda-se também da condução do Acórdão CSRF nº 01-04.00136, que vislumbra a retenção, na origem, com *natureza restituível compensatória daquele que seria devido em razão de eventual distribuição de dividendos pela Controladora e, portanto ato jurídico perfeito e acabado*. A natureza daquela retenção era, tão somente, compensatória daquele que seria devido em razão de eventual distribuição de dividendos futura. Se não há incidência neste segundo momento, não há outra forma de aproveitamento da retenção sofrida, ou seja, não é possível a sua restituição – salvo na hipótese do art. 8º da Lei nº 8.894/94 – nem sua dedução no ajuste anual da pessoa jurídica que sofreu a retenção. A retenção recupera, assim, seu caráter original de definitividade.

Por fim, recorde-se que na análise dos saldos negativos de IRPJ posteriores a 1996, a autoridade fiscal identificou a existência de IRRF devido por pagamento de juros sobre o capital próprio e sua compensação com retenções sofridas pela Contribuinte no recebimento de rendimentos de mesma natureza. Contudo, não há porque cogitar do deslocamento do IRRF aproveitado pela Contribuinte no ano-calendário 1996, mormente sem qualquer pretensão por ela manifestada neste sentido, valendo recordar que suas defesas ao longo do contencioso administrativo se limitaram a afirmar o direito à compensação da antecipação em questão com o IRPJ devido no ajuste anual de 1996, com fundamento na Instrução Normativa SRF nº 21/97, no ponto em que trata da compensação entre tributos de mesma espécie e destinação constitucional.

Assim, sob qualquer ângulo de visão, não prospera a pretensão da Contribuinte de deduzir, no ano-calendário 1996, as retenções sofridas no recebimento dos dividendos oriundos de lucros apurados no ano-calendário 1995: a isenção conferida pelo art. 10 da Lei nº 9.249/95 à distribuição de lucros e dividendos a partir do ano-calendário 1996 suprime a incidência que referia aquela retenção como antecipação, e o IRPJ devido pela Contribuinte não representava incidência sobre aqueles rendimentos, que não deveriam ser computados no lucro real e, ainda que tivessem sido equivocadamente computados pela Contribuinte no presente caso, no caso concreto, não resultaram em efetiva incidência, vez que apurado prejuízo fiscal nos anos-calendário 1995 e 1996. Em tal contexto fático, restava-lhe apenas a possibilidade de deduzir a retenção sofrida no pagamento de juros sobre o capital próprio, à semelhança da compensação autorizada no art. 9º, §7º da Lei nº 9.249/95, entre retenções incidentes sobre o recebimento e pagamento de juros sobre o capital próprio, consoante dispôs o art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 12/99.

Por todo o exposto, evidenciada a inadmissibilidade da dedução da retenção em questão na apuração do saldo negativo do ano-calendário de 1996, deve ser NEGADO PROVIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Conclusão

O presente voto, assim, é por CONHECER PARCIALMENTE do recurso especial da Contribuinte, apenas na 1ª divergência jurisprudencial (*utilização do IRRF sobre dividendos no ajuste anual do IRPJ*), e neste ponto NEGAR-LHE PROVIMENTO.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa