



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

Processo nº 16306.000037/2010-13
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1101-000.970 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 9 de outubro de 2013
Matéria PER/DCOMP
Recorrente CLARO S/A
Recorrida UNIÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

IRPJ. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. AUSÊNCIA DE SALDO NEGATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM TRIBUTOS DE OUTRAS ESPÉCIES

Não havendo imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento, neste mesmo ano-calendário, de crédito de imposto de renda pago no exterior. O imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração resultou em prejuízo, não compõe saldo negativo de IRPJ desse período. Precedente dessa Colenda Turma, de maio de 2013.

DÉBITOS INDICADOS DE ESTIMATIVAS. PREJUÍZO NO ANO-CALENDÁRIO ATINENTE ÀS ANTECIPAÇÕES QUE O SUJEITO PASSIVO PRETENDEU COMPENSAR. CANCELAMENTO DA COBRANÇA DO DÉBITO CONFESSADO. LINDES DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE COMPENSAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

O contribuinte argumenta que, a despeito do não reconhecimento do direito creditório, deveria a cobrança dos débitos de estimativa de IRPJ e CSL de 2007 ser cancelada, eis que se apurou prejuízo no período e que a jurisprudência administrativa se consolidou no sentido da impossibilidade de cobrança de estimativas após o término do respectivo ano-calendário

A questão atinente a cobrança dos débitos confessados por alegadamente serem indevidos não integra os estritos limites do Processo Administrativo Fiscal de compensação, cujo objeto cinge-se à análise da hígidez dos créditos apontados e da sua suficiência para a amortização dos débitos indicados espontaneamente pelo contribuinte. Existência de instrumentos eficazes para ilidir cobrança indevida, a despeito de confessada, mas em sede própria.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, divergindo os Conselheiros Nara Cristina Takeda Taga e José Ricardo da Silva, e votando pelas conclusões as Conselheiras Edeli Pereira Bessa e Mônica Sionara Schpallir Calijuri. Fez declaração de voto, a Conselheira Edeli Pereira Bessa. Fez sustentação oral o patrono da recorrente, Dr. Luis Eduardo Schoueri (OAB/SP nº 95.111).

(assinado digitalmente)

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO – Presidente.

(assinado digitalmente)

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marcos Aurélio Pereira Valadão, Benedicto Celso Benício Júnior, Nara Cristina Takeda Taga, José Ricardo da Silva, Edeli Pereira Bessa e Mônica Sionara Schpallir Calijuri.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra decisão da Colenda DRJ/SP1 que restou assim ementada, *verbis*:

ASSUNTO: IMPOSTOS SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA

Ano-calendário: 2006

IRRF. COMPROVAÇÃO. OFERECIMENTO DA RECEITA TRIBUTAÇÃO. NECESSIDADE.

Para que o IRRF possa ser deduzido do valor do Imposto de Renda a ser pago, é necessário que: (i) o contribuinte apresente comprovante de retenção emitido em seu nome, pela fonte pagadora, e (ii) as receitas correspondentes integrem a base de cálculo do imposto devido.

IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NO EXTERIOR. NÃO COMPROVAÇÃO.

Não há comprovação da origem, tipo, montante, nem foram apresentados documentos exigidos pela legislação tributária de modo a permitir verificar a existência e a possibilidade do aproveitamento de eventual imposto pago no exterior. Ademais, o limite do valor do tributo pago no exterior a ser compensado na DIPJ/2007 é zero.

O sujeito passivo apresentou Declarações de Compensação listadas à fl. 2.

O detalhamento do crédito consta da DCOMP de n. 28915.96667.160207.1.3.02-2630, crédito esse de pretensão Saldo Negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2006 que teria sido formado da seguinte maneira:

- i) Imposto retido no exterior sobre receitas da prestação direta de serviços;
- ii) Imposto de Renda Retido na Fonte; e
- iii) Imposto de Renda Retido na Fonte por órgãos públicos.

Tal Saldo Negativo perfaria, aos olhos do contribuinte, um montante equivalente a R\$ 62.268.177,87 (sessenta e dois milhões, duzentos e sessenta e oito mil, cento e setenta e sete reais e oitenta e sete centavos).

As parcelas do Saldo Negativo atinentes às retenções de Imposto de Renda na Fonte – seja quanto à fração retida por pessoas privadas seja em relação à parte retida por órgãos públicos – não são mais controvertidas nesses autos, eis que a DRJ acabou por reconhecer a quase totalidade desse crédito, sendo que o contribuinte silenciou quanto à fração remanescente – correspondente a pouco mais de seis mil reais – em sede de Recurso Voluntário.

A discussão toda gravita, portanto, em torno das retenções de imposto sofridas pela ora Recorrente no exterior, que incidiram sobre receitas auferidas pela prestação de serviços. As retenções aqui discutidas são da ordem de R\$ 51.274.323,45 (cinquenta e um milhões, duzentos e setenta e quatro mil, trezentos e vinte e três reais e quarenta e cinco centavos).

O Despacho Decisório de fls. 69-77 reconheceu parcialmente o direito creditório inicialmente pleiteado pelo contribuinte. Nada obstante, não permitiu que o alegado Saldo Negativo fosse composto da parcela atinentes às retenções de imposto no exterior, fazendo-o, no que interessa à discussão que ainda existe, nos seguintes termos, *litteris*:

11. O interessado informou na linha 11 da Ficha 12A — DIPJ 2007 retificadora, o montante de R\$ 51.274.323,45 (cinquenta e um milhões, duzentos e setenta e quatro mil, trezentos e vinte e três reais e quarenta e cinco centavos), referente ao imposto pago no exterior sobre lucros, rendimentos e ganhos de capital.

12. Cabe citarmos o art. 395 do Decreto nº 3.000/1999 (RIR199), e o art. 14, §§ 9º a 11, da IN SRF nº 213/2002:

(...)

13. Conforme os mencionados dispositivos legais, a dedução efetuada à linha 11 não é devida, pois não foi apurado imposto de renda nesse ano. Além disso, em pesquisa às Fichas 06A (linha 25) e 09A (linhas 05 e 06), constatou-se que os rendimentos correspondentes ao imposto pago no exterior não foram computados na sua base de cálculo. (fls. 73 e 74; sem grifos no original)

O contribuinte apresentou tempestiva Manifestação de Inconformidade em face do Despacho Decisório.

Nessa postulação, no que tange à controvérsia remanescente, o sujeito passivo afirma que, ao contrário do quanto alegado pelo Despacho combatido, os valores

auferidos no exterior correspondem a receitas decorrentes da prestação direta de serviços a tomadores no estrangeiro e foram oferecidos à tributação.

Esclarece que o Despacho Decisório chegou à conclusão de que os valores não teriam sido oferecidos à tributação no Brasil pelo fato de que apenas foram analisadas as linhas 25 da Ficha 06A e 06 da ficha 09A – que se referem a “Rendimentos e Ganhos de Capital Auferidos no Exterior” –, além da linha 05 da ficha 09A da DIPJ 2007 – que diz respeito a “Lucros Disponibilizados no Exterior”. **Nada obstante, a contribuinte, em verdade, auferiu receitas pela prestação de serviços no exterior, razão pela qual houve por bem indicar os valores na linha 40 da ficha 06A, sob a rubrica “Outras Receitas Operacionais”.**

Em relação à segunda premissa adotada pelo Despacho Decisório para não permitir a compensação dos valores recolhidos no exterior – a saber, que o contribuinte não apurou Imposto de Renda no ano-calendário, ante a existência de prejuízo fiscal no período –, argumentou que o art. 395 do RIR/99 permitiria o aproveitamento do tributo pago no exterior a despeito da apuração de resultado tributável no Brasil, do que redundaria a ilegalidade da Instrução Normativa n. 213/2002.

Assevera que tanto é possível lançar mão do tributo pago no exterior para a formação de Saldo Negativo de IRPJ em períodos de apuração de prejuízo que o formulário de preenchimento de DCOMP prevê a indicação de tributo recolhido no exterior para a formação de Saldo Negativo de IRPJ.

É preciso salientar que o contribuinte pretendeu compensar parte do crédito discutido com estimativas de IRPJ e CSLL atinentes ao ano-calendário 2007 (DCOMPs correspondentes listadas à fl. 87). Quanto a essas, o sujeito passivo pede que, na eventualidade de não serem reconhecidos os créditos pleiteado, requer o cancelamento da cobrança atinente a esses débitos confessados, eis que, ao final do ano-calendário, o contribuinte apurou prejuízo e que é pacífica a jurisprudência no sentido da impossibilidade de cobrança de estimativas após o término do correlato ano-calendário.

Como dito acima, a instância *a qua* indeferiu o direito creditório atinente ao tributo recolhido no exterior, sendo que, do acórdão ora recorrido, são extraídas as seguintes passagens, *litteris*:

Assim sendo, considerando o acima exposto e o que dos autos consta, observa-se que não foram apresentados documentos exigidos pela legislação tributária de modo a permitir verificar a existência e a possibilidade do aproveitamento de eventual imposto pago no exterior. Além do mais, o limite do valor do tributo pago no exterior a ser compensado na DIPJ/2007 é zero. Portanto, o valor a ser informado na Ficha 12A (Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real), Linha 11 (Imposto pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital), da DIPJ/2007 é de zero. (fls. 325-326; sem grifos no original)

O Recurso Voluntário repete as razões deduzidas em Impugnação. Além disso, assevera que a questão atinente à falta de apresentação de documentos para a verificação da existência de tributo recolhido no exterior não poderia ter sido suscitada pela DRJ para a manutenção dessa fração do Despacho Decisório, que jamais lançou mão desse argumento para fundamentar sua decisão. Ademais disso, traz aos autos os discutidos documentos a partir das fls. 387.

Os autos me foram distribuídos e, durante muito tempo, não foi possível inseri-los em pauta para julgamento em virtude da não digitalização integral de feitos conexos ao vertente – feitos esses que o então Presidente da 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção, o Conselheiro Valmar Fonseca de Menezes, determinou que fosse apreciados conjuntamente. A disponibilização integral dos processos de que se cuida – além do presente, os Processos Administrativos n. 16306.000053/2010-14, 16306.000058/2010-39 e 16306.000059/2010-83 – deu-se após a publicação da pauta de julgamentos da sessão de Agosto/2013.

É relatório.

Voto

Conselheiro BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

O ora Recorrente tomou ciência da decisão recorrida em 5 de outubro de 2010 (fl. 337) e apresentou o vertente Recurso Voluntário em 4 de novembro de 2010 (fl. 346), de modo que incontestemente a tempestividade da presente irresignação, que por isso deve ser recebida.

Consoante asseverado acima, o caso em apreço versa sobre compensação de Saldo Negativo de IRPJ, sendo que a única questão a ser decidida no vertente caso tem que ver com a possibilidade de utilização de tributo pago no exterior para a formação de saldo negativo de IRPJ, sendo que o saldo negativo em apreço corresponde ao mesmo ano-calendário em que o tributo no exterior foi recolhido. Para além disso, o sujeito passivo apenas submeteu ao crivo desse Egrégio Tribunal Administrativo o seu pedido sucessivo, no sentido de que, na hipótese de o crédito não ser reconhecido, devem ser canceladas as cobranças dos débitos confessados de estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário/2007, eis que o contribuinte não apurou resultado tributável no período de apuração em referência.

Em primeiro lugar, devo dizer que concordo com o contribuinte no que tange à impossibilidade de a instância *a qua* manter conclusão constante de Despacho Decisório atacado por Manifestação de Inconformidade com base em fundamentos que dele (do Despacho) não constem.

Com efeito, o contribuinte, ao apresentar Manifestação de Inconformidade, insurge-se contra os fundamentos que trazidos a lume para a não homologação de sua compensação – obviamente em se tratando de Declaração de Compensação –, de modo que não pode a DRJ, afastando esses fundamentos arrolados por ocasião do Despacho Decisório, manter a não homologação com fulcro em razões diversas, que o sujeito passivo não pode combater porque não trazidas pelo ato combatido pela Manifestação de Inconformidade.

In casu, são aplicáveis as mesmas regras atinentes a processos de auto de infração, em que as instâncias julgadoras não podem sustentar a manutenção do crédito tributário com base em fundamentos que não motivaram a lavratura da autuação. Trata-se, ao fim e ao cabo, de influxo derivado do Princípio da Estabilização da Demanda, norte esse muito

caro em se tratando da processualística civil, que subsidiariamente informa o Processo Administrativo Fiscal.

Destarte, não se levará em conta a questão da pretensa não comprovação de retenções sofridas no exterior, que foi utilizada pela DRJ para o não acolhimento da Manifestação de Inconformidade – a despeito de não ter sido levantada pelo Despacho Decisório.

Nada obstante, penso que o Recurso Voluntário deve ser desprovido.

Com efeito, apesar dos argumentos trazidos pelo sujeito passivo, tem-se que o tributo pago no exterior efetivamente não pode ser utilizado para a formação de Saldo Negativo se, no ano das correlatas retenções no estrangeiro, o contribuinte não apurou lucro no Brasil.

Isso não quer dizer que o tributo pago no exterior em ano de apuração de prejuízo seja absolutamente imprestável para fins de compensação: deveras, esses valores recolhidos no estrangeiro podem, sim, ser aproveitados – inclusive para fins de composição de Saldo Negativo – em anos-calendários nos quais se apure resultado tributável, devendo, até que se configure tal resultado positivo, ser controlados na Parte B do LALUR.

Frise-se que essa Colenda 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção apreciou questão absolutamente idêntica à vertente na sessão de maio do corrente ano, sendo que o respectivo processo estava sob a minha relatoria, ocasião em que foi o ponto foi dirimido em acórdão que restou assim ementado, *litteris*:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ
Exercício: 2003

IRPJ. COMPENSAÇÃO COM IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. EXERCÍCIO 2003. APURAÇÃO DE PREJUÍZO. AUSÊNCIA DE SALDO NEGATIVO. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO COM TRIBUTOS DE OUTRAS ESPÉCIES

Não havendo imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento de crédito de imposto de renda pago no exterior. O imposto de renda devido no exterior, quando escriturado em exercício cuja apuração resultou em prejuízo, não compõe saldo negativo de IRPJ, portanto, não pode ser compensado com tributos de outra espécie.

IMPOSTO DE RENDA PAGO NO EXTERIOR. COMPROVAÇÃO. EXIGÊNCIAS LEGAIS.

Os documentos que comprovam o recolhimento do imposto de renda pago no exterior devem guardar estrita consonância com o Contribuinte brasileiro, devem ser traduzidos para o português e consularizados, em atenção ao disposto no §6º do artigo 129 e artigo 148, ambos da Lei n.º 6.015/1973.

MULTA. INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE A MULTA DE MORA.

Impertinente é a arguição da impossibilidade de incidência de juros de mora incidentes sobre de multa de mora, haja vista não constar tal espécie de cobrança e sequer haver previsão legal neste sentido. (Processo Administrativo n. 10768.001040/2003-10; Acórdão n. 1101-000.892; j. 9.5.2013)

Do voto condutor do acórdão, que foi seguido pela integralidade dos membros do Colegiado, são extraídas as seguintes passagens, que aqui adoto como razões de decidir, *litteris*:

Consequentemente, não havendo imposto de renda devido no Brasil não há que se falar em aproveitamento de crédito de imposto de renda recolhido no exterior, pois não há valor efetivamente devido a tal título.

Da aplicação dos dispositivos legais transcritos acima é mediano concluir que se compensação do imposto de renda pago no exterior está limitada ao equivalente ao valor do imposto de renda incidente no Brasil sobre os referidos lucros e não foi auferido lucro no Brasil, não há direito a compensação.

Ressalto que entendo que a relação jurídico tributária entre a Contribuinte Recorrente e o Fisco brasileiro não se concretizou, posto que o prejuízo não é fato gerador do imposto de renda, logo o reconhecimento do crédito pleiteado pela Recorrente consiste na inserção de um fato do direito alienígena, e seus reflexos, sem o necessário contexto de uma relação jurídico tributária brasileira.

Não obstante, tal construção fere irremediavelmente o princípio da universalidade aplicável ao imposto de renda, posto que tal tributo deve necessariamente considerar o conjunto de entradas e saídas de valores do patrimônio.

(...)

Não obstante toda a explanação tecida até então, em função das decisões transcritas acima, é indubitável que a compensação levada a cabo pela Recorrente encontra-se absolutamente longe do amparo da legislação, pois não havendo relação jurídica tributária em que tal crédito possa ser inserido, não se pode admitir o reconhecimento do imposto de renda pago no exterior como saldo negativo.

Vale ressaltar que o imposto de renda pago no exterior somente passaria a compor o saldo negativo da Recorrente na hipótese de saldo positivo decorrente da compensação com IRPJ e, subsidiariamente, com a CSLL, cujas bases de cálculo no Brasil fossem superiores ao lucro apurado no exterior.

Nessa esteira, a única hipótese legalmente admitida para aproveitamento do crédito seria a não escrituração no exercício de 2003, quando foi apurado prejuízo, e sua manutenção na parte B do LALUR, conforme preconiza o inciso III, do artigo 262, do RIR.

Sem razão, portanto, o contribuinte.

Do pedido sucessivo

No que tange ao pedido sucessivo do contribuinte, no sentido de que, a despeito do não reconhecimento do crédito, devem ser canceladas as cobranças atinentes às estimativas de IRPJ e CSLL do ano-calendário 2007 que foram compensadas com o pretense Saldo Negativo de IRPJ de 2006, ante a apuração de resultado negativo em 2007, tem-se que igualmente não deve ser o pleito acatado.

De fato, os lindes do processo administrativo derivado de não homologação de Declaração de Compensação não comportam tal análise: aqui, cabe aos julgadores unicamente se pronunciar sobre a higidez dos créditos e sobre a sua suficiência para a amortização dos débitos confessados.

Ademais, percebe-se claramente que o pronunciamento, por esse Conselho, acerca da cabal e inafastável existência de prejuízo fiscal no seio de processo em que tal questão não é examinada verticalmente pode representar algo efetivamente temerário: com efeito, é possível que o resultado apurado pelo sujeito passivo venha a ser contestado pelo Fisco, do que poderia resultar a transformação do prejuízo inicialmente apurado pelo sujeito passivo em efetivo resultado tributável, informação essa que não necessariamente tornar-se-á disponível para os julgadores do processo de compensação.

Saliente-se que existem outras razões pelas quais um débito efetivamente confessado – a exemplo das estimativas que o sujeito passivo pretendeu compensar – pode vir a tornar-se dívida inexigível.

Essas discussões, percebe-se, não podem ser empreendidas no seio do processo administrativo fiscal, de modo que, caso o sujeito passivo venha a sofrer a cobrança de débitos que, apesar de confessados, entende indevidos, dispõe ele de uma pletora de remédios para fazer face à exigência descabida, nenhum dos quais atinente ao julgamento de correição da compensação declarada.

Uma última reflexão: de acordo com o contribuinte, dever-se-ia, no processo em epígrafe, fulminar a cobrança do débito que pretendeu compensar com um crédito inexistente, ante o argumento de que o débito, confessado, seria inexigível.

Ora, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou a tese de que até mesmo os débitos tributários prescritos que venham a ser pagos pelos contribuintes são repetíveis, vez que, ao contrário do que se passa na esfera cível, não há que se falar em obrigações naturais no seio do direito tributário.

Em se admitindo a cogência do argumento do contribuinte, o que deveria esse Tribunal Administrativo fazer numa situação em que, além de o débito apontado na DCOMP ser aparentemente inexigível, o crédito indicado efetivamente exista? Deveria esse Egrégio Conselho pronunciar-se sobre a inexigibilidade dos débitos, preservando os hígidos créditos para aproveitamento futuro?

É notório que isso não poderia ter lugar.

O que norteia o julgamento de processo de compensação é o crédito alegado, o que se constata até pelo fato de que, na investigação acerca da Seção desse Egrégio CARF competente para a apreciação de Recursos manejados em processos de compensação, a pedra de toque será a natureza do crédito, pouco importando o tributo que com ele se pretendeu compensar.

Não merece acolhida, portanto, o Recurso Voluntário em apreço.

BENEDICTO CELSO BENÍCIO JÚNIOR

Declaração de Voto

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 31/10/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 02/11/2013 por EDELI PEREIRA BESSA, Assinado digitalmente em 31/10/2013 por BENEDICTO CELSO BENICIO JUNIOR, Assinado digitalmente em 04/11/2013 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO
Impresso em 16/06/2015 por MARIA MADALENA SILVA

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A recorrente aduz, em sustentação oral, que desistiu do direito creditório em litígio, parcelou os demais débitos compensados e pretende agora, apenas, o cancelamento dos débitos de estimativas liquidados por meio das compensações aqui em litígio, ou seja, centrando suas alegações apenas no pedido sucessivo que integra seu recurso.

Vislumbro a controvérsia suscitada no pedido sucessivo da recorrente sob ótica diversa do I. Relator, e assim preliminarmente manifesto-me favoravelmente acerca da possibilidade de apreciação da exigibilidade de débitos compensados ao longo do processo administrativo formado a partir da não-homologação da compensação.

A lide, no âmbito da compensação, circunscreve-se à validade, ou não, do ato de não-homologação, que pode estar motivado pela apreciação da existência, suficiência e disponibilidade dos créditos utilizados, mas implicitamente também expressa a exigibilidade dos débitos compensados, na medida em que determina sua cobrança quando não reconhecido direito creditório suficiente para sua extinção definitiva. Em tais circunstâncias, o sujeito passivo pode se opor à não-homologação porque o débito compensado não existe, foi informado em duplicidade, ou em montante superior ao devido, inclusive reportando-se a valores já alcançados pelo direito creditório reconhecido, e assim indevidamente extintos por parcela que deveria ter sido destinada ao débito remanescente. Em suma, ao facultar ao sujeito passivo o direito de questionar o ato de não-homologação, o legislador permitiu-lhe abordar todos os aspectos envolvidos na compensação, não só no que tange à mensuração do crédito, como também em relação à liquidação dos débitos, aí incluídos os critérios de imputação e os próprios tributos considerados.

Além disso, o ato de não-homologação pode se fundamentar, apenas, na impossibilidade de compensação do débito informado pelo sujeito passivo, caso ele se enquadre em uma das hipóteses expressas ou implicitamente previstas no art. 74, §3º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada a partir da Lei nº 10.637/2002:

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

[...]

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União; (Incluído pela Lei nº 10.833, de 2003)

*IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de **parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF**; (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

*V - o débito que já tenha sido **objeto de compensação não homologada**, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)*

[...]

*VII - os débitos relativos a tributos e contribuições de valores originais **inferiores a R\$ 500,00** (quinhentos reais); (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, mas não convertido em lei)*

*VIII - os débitos relativos ao **recolhimento mensal obrigatório da pessoa física** apurados na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988; e (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, mas não convertido em lei)*

*IX - os débitos relativos ao **pagamento mensal por estimativa** do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica-IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido-CSLL apurados na forma do art. 2º. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008, mas não convertido em lei)*

[...]

Em tais circunstâncias, o litígio em torno do ato de não-homologação possivelmente nem adentrará a aspectos concernentes ao direito creditório utilizado pelo sujeito passivo, mas sim se limitará às características do débito compensado e do momento no qual a compensação foi declarada.

Ressalto que no cenário assim delineado, ao manifestar-se contrariamente à exigibilidade do débito vinculado à compensação, o órgão julgador poderá, eventualmente, afirmar novamente disponível parcela de crédito utilizada em compensação. Mas isto porque desfaz os efeitos de compensação equivocadamente formulada pelo sujeito passivo, fazendo prevalecer a verdade material. E, se referido crédito foi reconhecido e ainda não estiver prescrito quando se tornar definitiva a decisão administrativa acerca da compensação antes formalizada, o sujeito passivo poderá destiná-lo a outra compensação, ou mesmo pleitear sua restituição, caso ainda não o tenha feito.

Os órgãos de julgamento exercem a função de controle da legalidade do crédito tributário mediante provocação do sujeito passivo. Assim, não podem se omitir no dever de declarar um tributo indevido, quer em sede de lançamento, quer frente a um ato de não-homologação de compensação, dado que por meio deste a autoridade competente afirma não só a inexistência ou indisponibilidade de um crédito, mas também a existência de um débito indevidamente compensado.

Por certo o debate em torno do direito creditório é mais freqüente no âmbito das compensações, na medida em que os débitos normalmente existem e para afastar sua exigibilidade a compensação é formalizada. É sob este prisma que vejo, nas normas regimentais, a escolha daquele parâmetro para definição da competência dos órgãos de julgamento.

Todavia, embora admita a apreciação da exigibilidade do débito compensado, entendo que a recorrente não tem razão em sua argumentação.

Em 16/02/2007 a interessada formalizou DCOMP para utilização do saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2006, e ao crédito ali informado vinculou outras declarações apresentadas de 28/02/2007 a 10/08/2007 para liquidação, dentre outros, de débitos de estimativas de IRPJ e CSLL apurados ao longo do ano-calendário 2007. Em 01/03/2010 foi

editado o ato de não-homologação das compensações por existência parcial do crédito informado, cientificado à interessada em companhia de documentos de cobrança (DARF) para recolhimento, dentre outros débitos, das estimativas que restaram exigíveis em decorrência daquele ato.

Em sua defesa, aduz a interessada que apurou prejuízo fiscal no ano-calendário 2007, e que é pacífica a jurisprudência no sentido da impossibilidade de cobrança de estimativas após o término do correlato ano-calendário.

De fato, em dezembro de 2012 foi aprovada a Súmula CARF nº 82 firmando o entendimento de que *após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas*. Todavia, os paradigmas que sustentam referido enunciado invalidam atos de constituição do crédito tributário promovidos pelos agentes fiscais, e não por meio de confissão do sujeito passivo, como é o caso dos débitos indicados em DCOMP.

Para além disso, a recorrente não expõe todos os aspectos de sua apuração no ano-calendário 2007. Isto porque, na mesma sessão de julgamento em que este processo é apreciado, está pautado o processo administrativo nº 16306.000053/2010-14, no qual se discute o saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2007 pelo sujeito passivo. E o crédito ali indicado é composto, dentre outras deduções, pelas estimativas que a recorrente agora afirma inexigíveis.

Assim, ao compensar débitos de estimativas, o sujeito passivo passa a ter a possibilidade de com elas formar novo crédito de saldo negativo e compensar outros tributos, atribuindo efeitos econômicos a uma operação que agora pretende desqualificar simplesmente porque apurou prejuízo no ano-calendário 2007.

Outras circunstâncias poderiam ter se verificado hipoteticamente:

- O sujeito passivo poderia ter apurado saldo negativo ao final do ano-calendário, composto pelas estimativas compensadas, mas sem utilizá-lo em compensação ou pleitear sua restituição. Em tais condições, poderia argumentar que nada lhe seria exigível, vez que não havia tributo devido ao final do ano-calendário; e
- O sujeito passivo poderia ter apurado tributo devido ao final do ano-calendário 2007, e evitado ou reduzido seu recolhimento em razão da dedução das estimativas compensadas. Em tais condições, poderia argumentar que somente lhe seria exigível o tributo devido no ajuste anual, e não as estimativas indevidamente compensadas, vez que já encerrado o ano-calendário.

A questão, então, cinge-se ao procedimento que deve ser adotado pela autoridade fiscal quando identifica estimativas exigíveis após o encerramento do ano-calendário.

Como dito, a Súmula CARF nº 82 soluciona a questão relativamente às estimativas não recolhidas, ali não se cogitando de estimativas compensadas por meio de DCOMP que restem não-homologadas.

A Lei nº 9.430/96 é clara quanto às consequências em relação ao sujeito passivo que, obrigado, deixe de **pagar** as estimativas devidas:

Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

[...]

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

[...]

IV -isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente;

[...]

A redação estabelecida a partir da Medida Provisória n.º 351/2007, posteriormente convertida na Lei nº 11.488/2007, segue a mesma linha:

Art. 14. O art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com a seguinte redação, transformando-se as alíneas a, b e c do § 2º nos incisos I, II e III:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

a) na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física;

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

I - (revogado);

II - (revogado);

III- (revogado);

IV- (revogado);

V - (revogado pela Lei nº 9.716, de 26 de novembro de 1998).

§ 2º Os percentuais de multa a que se referem o inciso I do caput e o § 1º deste artigo serão aumentados de metade, nos casos de não atendimento pelo sujeito passivo, no prazo marcado, de intimação para:

I - prestar esclarecimentos;

II - apresentar os arquivos ou sistemas de que tratam os arts. 11 a 13 da Lei no 8.218, de 29 de agosto de 1991;

III - apresentar a documentação técnica de que trata o art. 38 desta Lei.

..... ”

Nestes termos, a argumentação contida na decisão recorrida não é integralmente válida, porque o fato de o sujeito passivo declarar em DCTF débitos de estimativas de IRPJ e CSLL não é suficiente para autorizar a imediata *inscrição em Dívida Ativa para efeito de cobrança executiva*, na forma do art. 5º, §2º do Decreto-lei nº 2.124/84. Ao menos nos casos em que esta declaração é desacompanhada de qualquer forma de quitação do débito, a lei reprime a omissão do sujeito passivo com a aplicação de multa isolada, e não com a cobrança do débito de estimativa.

Contudo, cabe ao intérprete definir as consequências expressas na lei também se aplicam aos casos em que o sujeito passivo não se omite, mas sim promove a extinção da estimativa devida mediante a entrega de DCOMP, extinção esta que pode se tornar definitiva após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos concedido para análise da operação pela autoridade fiscal.

E, neste ponto, destaco que a redação dada pela Lei nº 10.833/2003 ao art. 74 da Lei nº 9.430/96 (§§ 9º a 11), permitindo a interposição de manifestação de inconformidade e recurso voluntário contra o ato de não-homologação, conferiu ao débito compensado suspensão da exigibilidade durante o contencioso administrativo, qualquer que seja sua natureza.

Frente a tais circunstâncias, editado o ato de não-homologação, a autoridade administrativa concede ao sujeito passivo a possibilidade de, espontaneamente, quitar o débito compensado, sem discutir administrativamente a compensação. Caso a interessada optasse por atender a esta recomendação, sustentaria a utilização da estimativa no correspondente período de apuração, quer para formação de outro saldo negativo, quer para reduzir o tributo verificado no ajuste anual, e tais apurações não poderiam ser questionadas sob esta ótica.

Porém, como o sujeito passivo optou por interpor manifestação de inconformidade e o posterior recurso voluntário, o débito compensado passou a estar com a exigibilidade suspensa, sendo inaplicáveis as consequências estabelecidas no art. 44 da Lei nº 9.430/96 em face daqueles que deixam de pagar as estimativas devidas.

Eventualmente poder-se-ia questionar qual providência seria adotada se o sujeito passivo, ao restar vencido em sua pretensão, não recolhesse as estimativas indevidamente compensadas. Poder-se-ia argumentar que estas estimativas não seriam passíveis de cobrança executiva porque a lei assim não autoriza.

Todavia, como demonstrado, a lei não aborda diretamente as providências que devem ser adotadas em face de estimativa indevidamente compensada, mormente quando

sua exigibilidade é restabelecida em razão da definitividade do ato de não-homologação de compensação. Assim, caberá à autoridade administrativa competente para agir em tais circunstâncias interpretar a lei e definir os procedimentos que serão adotados.

O órgão julgador, no âmbito da análise do ato de não-homologação da compensação, é incompetente para se manifestar, antecipadamente, sobre as controvérsias que poderão surgir a partir do momento em que os débitos aqui compensados recuperarem sua exigibilidade.

Nesta fase processual, os débitos de estimativa indevidamente compensados estão com exigibilidade suspensa em razão da discussão administrativa da compensação, e à época em que as compensações foram formalizadas eles eram devidos, de modo que não há razão para cancelá-los.

Por tais razões, acompanhando o I. Relator nos demais aspectos de seu voto, **NEGO PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

EDELI PEREIRA BESSA