



Solução de Consulta nº 1 - Cosit

Data 6 de janeiro de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ESTIMATIVAS. DEPÓSITOS JUDICIAIS. SALDO NEGATIVO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. PRAZO

O direito à restituição/compensação de valores referentes a estimativas depositadas judicialmente poderá ser exercido apenas com a conversão desses depósitos em renda da União e na medida em que se der essa conversão, sendo também essa a data em que tem início o prazo decadencial para o exercício desse direito.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 151, II, 156, VI e 168, I; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 2º, 6º e 28; Lei nº 9.703, de 17/11/1998.

Relatório

A interessada formula consulta em que questiona acerca do momento a partir do qual poderá utilizar saldos negativos de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL compostos por estimativas mensais depositadas judicialmente.

02. Informa que apura o IRPJ e a CSLL de acordo com o regime de apuração do lucro real anual, razão pela qual realizaria o recolhimento de estimativas mensais.

03. Em 1997, teria ingressado com ação judicial para discussão do limite de compensação do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL e, no âmbito desse processo, teria depositado judicialmente os valores que seriam recolhidos a título de estimativa no período de 1998 a 2007.

04. Na época em que foram realizados os depósitos, a consultante teria apurado prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, de forma que os valores depositados seriam superiores aos devidos a título desses tributos. Apesar disso, os valores depositados não entraram na composição do saldo negativo e não foram informados nas Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica - DIPJ.

05. Relata que está avaliando a possibilidade de desistir dos recursos que impedem o trânsito em julgado da ação em questão e que, assim agindo, a ação se encerraria com decisão que lhe é desfavorável e, por consequência, haveria conversão dos depósitos em pagamento definitivo em favor da União.

06. Se isso vier a ocorrer, as estimativas depositadas e convertidas em renda gerariam saldo negativo de IRPJ e de CSLL passíveis de serem restituídos ou compensados com outros débitos de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB.

07. Nesse caso, com base nos arts. 156, VI, e 168 do Código Tributário Nacional, cujos textos transcreve, a consulente entende que o prazo para a realização da restituição ou compensação seria de cinco anos contados da data de conversão dos depósitos em renda. Sintetiza seu entendimento nos seguintes termos:

- *é legítimo o seu direito de compensar e/ou restituir os valores depositados em juízo a título de IRPJ e CSLL, por força da Ação nº 0029649-35.1997.4.01.3400, caso seja ordenada a conversão desses valores em renda da União Federal;*
- *caso opte pela compensação, os valores poderão ser compensados com valores vencidos e vincendos de quaisquer outros tributos e contribuições administrados pela RFB;*
- *o prazo para que seja solicitada a compensação e/ou restituição será de 05 (cinco anos), após a eventual conversão em renda dos valores;*
- *a compensação e/ou restituição deverá ser objeto de fiscalização e homologação por parte da RFB.*

08. Em reforço ao seu entendimento, transcreve ementa da Solução de Consulta nº 11, de 2012, da 3ª Região Fiscal, de onde destaca o seguinte trecho:

Os valores dos depósitos judiciais, convertidos em renda a favor da União, imputam-se aos respectivos débitos, na data da conversão. A dedução dos valores convertidos, para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido deve ser realizada no período de apuração em que ocorreu a conversão, sem afetar as bases de cálculos dos referidos tributos de períodos de apuração anteriores, haja vista não caracterizar ajuste contábil de exercícios anteriores.

09. Com vista no exposto, e realçando a possibilidade de vir a desistir dos recursos apresentados na ação que discute a limitação para compensação dos prejuízos fiscais acima mencionada, formula os seguintes questionamentos:

- a) *Está correto o entendimento da Consulente, exposto no item 13 da presente Consulta está correto?*
- b) *Estando correto o entendimento da Consulente e sendo possível a compensação e/ou restituição, a partir da conversão em renda dos depósitos, e tendo em vista a impossibilidade de utilização do programa PER/DCOMP para esse caso, quais deverão ser os procedimentos adotados para concretizar a compensação e/ou restituição?*
- c) *Os valores poderão ser corrigidos pela variação da taxa SELIC após a data de sua conversão em renda?*
- d) *Caso decida pela compensação, essa deverá ser precedida de uma autorização da RFB ou a mesma poderá ser efetuada pela Consulente e depois verificada?*

Fundamentos

10. O pagamento do imposto por estimativa encontra amparo no art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o [art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#), sobre a receita bruta definida pelo [art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977](#), auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos [§§ 1º e 2º do art. 29](#) e nos [arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995](#). (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

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

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

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

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no [§ 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995](#);

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (grifou-se)

11. E o tratamento a ser dado ao saldo apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário consta do art. 6º desse diploma legal:

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

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

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

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

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

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

12. Antes de avançar, cumpre registrar que essas regras foram estendidas à CSLL pelo art. 28 dessa mesma lei (Lei nº 9.430, de 1996).

13. Pois bem. Com base na redação do art. 2º, acima transcrito, entende-se que apenas as estimativas efetivamente **pagas** são aptas a gerar saldo negativo de IRPJ e CSLL. Nesse sentido, extrai-se da ementa da Solução de Consulta Interna Cosit nº 27, de 8 de novembro de 2005, que:

Depósito Judicial efetuado com vistas à suspensão da exigibilidade de estimativa apurada não pode ser considerado na declaração de ajuste como pagamento efetuado.

14. No mesmo sentido, o Acórdão 14-54.231, da 15ª Turma da DRJ/FOR, decidiu recentemente, em relação ao saldo negativo de CSLL, que:

A utilização de saldo negativo de CSLL em compensação condiciona-se à comprovação da extinção (por pagamento/compensação) das estimativas levadas à dedução, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo.

As estimativas suspensas por depósito judicial, efetuado no âmbito de medida judicial não transitada em julgado quando da utilização do crédito de saldo negativo, não são passíveis de dedução no cálculo da CSLL devida na declaração de ajuste.

15. Essa interpretação se impõe, uma vez que, submetido ao crivo do poder judiciário, pesa sobre o crédito tributário uma crise de certeza. Por isso, de acordo com o Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), o depósito judicial do montante integral é causa de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (art. 151, II,) e apenas com a sua posterior conversão em renda da União é que haveria a extinção do crédito cuja exigibilidade foi anteriormente suspensa (art. 156, VI).

16. Nesse caso, enquanto pendente a lide, a estimativa depositada não pode ser considerada como crédito líquido e certo de modo a caracterizar a antecipação do imposto devido no ajuste e, conseqüentemente, autorizar a compensação tributária. Seguindo essa linha de pensamento, o procedimento a ser adotado é o descrito nos itens 24 e 25 da SCI Cosit nº 27, de 2005:

24. Quanto à possibilidade de se considerar os depósitos efetuados em garantia das estimativas mensais como pagamentos declarados na DIPJ, deduzindo-os do IR/CSLL devido, para apurar o IR/CSLL a pagar, não se visualiza tal possibilidade pois em realidade os depósitos judiciais não configuram pagamento do crédito tributário. Tal conversão dar-se-á somente após o encerramento da lide e somente quando se tratar de decisão favorável à Fazenda Nacional.

25. Como conseqüência do entendimento exposto no parágrafo anterior, somente caberá ao interessado no ajuste anual, apurar o IR/CSLL a pagar e declará-lo na DCTF como suspenso até o montante dos valores que foram depositados a título de estimativa. Não seria razoável exigir do interessado que efetue novo recolhimento referente ao apurado na declaração de ajuste. Se assim se exigisse, estaria o contribuinte efetuando recolhimento em duplicidade, pois já efetuou os depósitos referentes às estimativas e estes valores não foram utilizados para a apuração do IR/CSLL no ajuste anual.

17. Importante destacar que o depósito judicial referente a estimativas suspende a cobrança destas no ano-calendário e evita a multa de ofício pelo seu não recolhimento.

18. De acordo com o § 4º do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, o confronto entre as estimativas pagas e o imposto decorrente do lucro real apurado em 31 de dezembro gera saldo a restituir/compensar quando as estimativas são superiores ao imposto devido. Conforme já foi afirmado em várias manifestações administrativas, seja em sede litigiosa, seja em interpretativa, na hipótese de depósito judicial, a utilização do saldo assim apurado só poderá ocorrer quando houver a conversão do depósito em renda da União e a consequente extinção do crédito tributário. É também nesse momento que surge o direito à restituição/compensação.

19. Quanto a esse aspecto, note-se que o art. 6º da Lei nº 9.430, de 1996, estabelecia em sua redação original o mês de abril do ano subsequente como termo inicial para o exercício do direito de restituir/compensar. Mesmo em face dessa regra expressa, o Ato Declaratório SRF nº 3, de 7 de janeiro de 2000, estabeleceu que esse direito já poderia ser exercido a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos arts. 1º e 6º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 73 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, declara que os saldos negativos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados anualmente, poderão ser restituídos ou compensados com o imposto de renda ou a contribuição social sobre o lucro líquido devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de um por cento relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

20. A redação do art. 6º foi alterada, não estabelecendo mais qualquer prazo, mas aplicando a regra geral do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, o que significa dizer que a partir da apuração do saldo negativo este já está passível de ser objeto de restituição ou compensação, o que coincide com os termos do citado AD SRF nº 3, de 2000. Contudo, a regra geral deve ser ajustada às situações excepcionais como a que ora se analisa. Quando há depósito judicial das estimativas, a restituição/compensação não pode ser realizada até que haja a conversão do depósito em renda da União, ou seja, não é aplicável o prazo de restituição/compensação do saldo negativo considerando a data de sua apuração. Portanto, como o prazo para o exercício do direito é postergado, o mesmo ocorre com a contagem do prazo decadencial. Entretanto, essa postergação não é para o saldo negativo já apurado, mas apenas para a parte que lhe for acrescentada pela conversão do depósito das estimativas.

21. Isso porque os prazos extintivos de direitos correm e se exaurem pelo não exercício de um direito exercitável. Um prazo não pode se encerrar antes mesmo de começar, assim como um direito não pode ser extinto antes de existir.

22. Essa situação esdrúxula ocorreria se, no caso em análise, o prazo para a restituição/compensação fosse contado a partir do mês seguinte ao encerramento do período de apuração, transcorrendo enquanto é negada ao contribuinte a possibilidade de sua realização (da restituição/compensação).

23. Tal interpretação seria contrária ao direito, consistindo em meio indireto de coerção, a impedir que os contribuintes exercitassem a prerrogativa de realizar o depósito dos valores devidos, como lhes faculta a lei. Afrontaria também o princípio do *venire contra factum proprium*, pelo qual se veda a atuação contraditória, em desacordo com a boa-fé objetiva, pois ou o direito é exercitável e já se iniciou o prazo que vai fulminá-lo, ou o seu exercício foi diferido, juntamente com o seu prazo.

24. A fixação do termo inicial na data da conversão do depósito em renda da União está também de acordo com o art. 168 do CTN, uma vez que seu inciso I estabelece como *dies a quo* a “data da extinção do crédito tributário”. Ora, conforme orientação dominante em sede administrativa, quando há depósito judicial, a extinção do crédito tributário se opera apenas com a sua conversão em renda.

25. Portanto, o saldo negativo será apurado no encerramento do período de apuração, mas, para as estimativas depositadas judicialmente e que não compuseram referido saldo, o direito à restituição/compensação terá seu exercício diferido para o momento em que houver a conversão dos depósitos em renda da União.

25.1. Na hipótese de o sujeito passivo ter apurado na declaração de ajuste imposto a pagar e, por conta das estimativas depositadas judicialmente, informado na DCTF esse imposto como suspenso até o montante do valor do depósito, na conversão em renda da União, o valor depositado será alocado ao referido imposto e passível de restituição ou de compensação eventual diferença a maior desse valor convertido.

25.2. Na hipótese de o sujeito passivo ter apurado saldo negativo mesmo sem as estimativas e a conversão do depósito em renda se der em período para o qual ainda é possível retificar a declaração de ajuste para sua inclusão, o sujeito passivo deverá proceder à retificação da declaração, apurar novo saldo negativo que poderá ser objeto de restituição ou de compensação, nos termos da IN RFB nº 1.300, de 2012.

25.3. Na hipótese de o sujeito passivo ter apurado saldo negativo mesmo sem as estimativas e a conversão do depósito em renda se der em período para o qual não é mais possível retificar a declaração de ajuste para sua inclusão, o sujeito passivo poderá apresentar PERDCOMP para os valores convertidos em renda da União, nos termos da IN RFB nº 1.300, de 2012.

26. Quanto à valoração do crédito, será adotada a regra a seguir transcrita que, em sua literalidade, soluciona a questão proposta e, por isso mesmo, a torna ineficaz nesse ponto:

Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 21 de novembro de 2012

Art. 83. O crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulados mensalmente, e de juros de 1% (um por cento) no mês em que:

I - a quantia for disponibilizada ao sujeito passivo;

II - houver a entrega da Declaração de Compensação ou for efetivada a compensação na GFIP;

III - for considerada efetuada a compensação de ofício, conforme a data definida nos incisos I a IV do art. 65.

§ 1º No cálculo dos juros de que trata o caput, será observado, como termo inicial da incidência:

(...)

IV - na hipótese de saldo negativo de IRPJ e de CSLL, o mês subsequente ao do encerramento do período de apuração;

27. Entretanto, no caso de valores depositados e convertidos em renda da União, é preciso considerar a data dos depósitos, cujos juros se sujeitam ao disposto nos §§ 1º e 2º do art. 2º-A da Lei nº 9.703, de 17 de novembro de 1998. Assim, os depósitos serão atualizados nos termos da Lei nº 9.703, de 1998, até a data da conversão em renda da União. A partir daí, para fins de restituição e de compensação, sua correção sujeita-se às regras da IN RFB nº 1.300, de 2012, para pagamentos indevidos ou maior do que o devido, considerando os valores como tais na data de sua conversão.

28. No que diz respeito à operacionalização da compensação, ela deve ser realizada com observância dos procedimentos estabelecidos também na IN RFB nº 1.300, de 2012, sendo de se destacar o conteúdo do art. 113, que autoriza a utilização de formulários quando a declaração de compensação ou pedido de restituição não puder ser feito mediante utilização do programa PER/DCOMP.

29. Também quanto a esse aspecto a consulta mostra-se ineficaz, pois feita de modo genérico, sem identificar os dispositivos legais sobre os quais haveria dúvida a ser solucionada.

Conclusão

À vista do exposto, conclui-se que o direito à restituição/compensação de valores referentes a estimativas depositadas judicialmente poderá ser exercido apenas com a conversão desses depósitos em renda da União e na medida em que se der essa conversão, sendo também essa a data em que tem início o prazo decadencial para o exercício desse direito.

De acordo. Encaminhe-se à Copen.

Assinado digitalmente
MARCO ANTONIO F. POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB
Chefe da Disit09

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consultante.

Assinado digitalmente
CLÁUDIA LÚCIA PIMENTEL MARTINS DA SILVA
Auditora-Fiscal da RFB
Coordenadora-Geral da Cosit - Substituta