



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

**Processo n°** 10280.901718/2010-50  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 1301-002.062 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 05 de julho de 2016  
**Matéria** Restituição/Compensação  
**Recorrente** CCCS FOMENTO MERCANTIL LTDA.  
**Recorrida** Fazenda Nacional

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2006

**DECADÊNCIA. RESTITUIÇÃO.** A unidade de origem realizou tão-somente o trabalho de: verificar a existência, certeza e liquidez do direito creditório pleiteado. Não houve, pois, lançamento indireto de tributo, não havendo que se falar em contagem de prazo decadencial.

**DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS.** As despesas pré-operacionais são aquelas incorridas durante o preparo da pessoa jurídica para que esta seja capaz de operar e produzir. Dentre as despesas pré-operacionais, podem ser incluídas as despesas gerais e administrativas, o que compreende, inclusive, despesas com salários e encargos dos funcionários.

**AMORTIZAÇÃO DO ATIVO DIFERIDO.** A amortização dos valores registrados no Ativo Diferido é uma faculdade conferida ao contribuinte, existindo prazos específicos para seu aproveitamento. Assim sendo, não é possível sua implementação de ofício pela autoridade julgadora durante análise de pedido de restituição.

**REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.** É dispensável a realização de perícia para o deslinde do presente julgamento, vez que estão presentes nos autos todos os elementos necessários à verificação da existência do direito creditório da Recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, , por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário

(documento assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro- Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flavio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Milene de Araújo Macedo, Roberto Silva Júnior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e José Roberto Adelino da Silva.

## Relatório

Cuida o presente processo da não homologação das compensações tratadas no PER/DCOMP nº 42052.72299.070307.1.3.04-3624 (fls. 1/5), o qual visa o aproveitamento de pagamento a maior de estimativa mensal de CSLL do mês de julho de 2006.

Nos termos do despacho decisório (fl. 06), a DRF/Belém indeferiu o pedido de restituição e considerou não homologadas as compensações por entender que o pagamento a título de estimativa mensal de pessoa jurídica tributada pelo lucro real somente pode ser utilizado na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo do período.

Irresignada, a contribuinte ingressou com Manifestação de Inconformidade (fls. 10/104).

A compensação foi realizada em 07.03.2007, época em que vigorava a Instrução Normativa SRF nº 600/2005, a qual vedava a restituição das estimativas mensais pagas. Somente com a edição da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, estes pagamentos passaram a ser passíveis de restituição ou compensação, alcançando as compensações transmitidas a partir de 1º de janeiro de 2009.

Posteriormente, foi emitida a Solução de Consulta Interna COSIT nº 19 de 5.12.2011, esclarecendo que as disposições da Instrução Normativa SRF nº 900/2008 relativas à restituição de estimativas poderiam ser aplicadas, de forma retroativa, às compensações ainda pendentes e que foram transmitidas na vigência das instruções normativas anteriores.

Assim sendo, ultrapassadas as razões que motivaram o indeferimento do pedido do contribuinte, determinou-se a realização de diligência para que a unidade de origem tivesse a oportunidade de averiguar se o crédito tributário de fato existe (fls. 106/110).

No Relatório Fiscal de fls. 382/388, a Unidade de Origem concluiu pela inexistência do direito creditório pleiteado. Aponta que a estimativa foi incorretamente apurada por terem sido computadas despesas pré-operacionais nas contas de despesas, ao invés de serem contabilizadas no ativo diferido. Feita a recomposição, restaria, inclusive, saldo de CSLL a pagar, o qual não foi objeto de lançamento de ofício devido ao decurso do prazo decadencial.

Cientificada, a contribuinte apresentou suas considerações sobre o resultado da diligência, reiterando os argumentos utilizados na Manifestação de Inconformidade e combatendo o quanto apurado pela Unidade de Origem.

A Manifestação de Inconformidade foi julgada improcedente pela 3ª Turma da DRJ/Belém, por meio do Acórdão nº 0125.499 de fls. 479/486, sendo utilizado como fundamento o resultado da Diligência Fiscal.

Contra esta decisão, foi interposto Recurso Voluntário (fls. 390/479), no qual se alega, preliminarmente, a decadência do direito à glosa dos custos e despesas e do prejuízo fiscal apurado, pois seria indevida a recomposição da CSLL quando a compensação já estava tacitamente homologada. Assim sendo, a Unidade de Origem estaria procedendo ao lançamento do tributo devido na Diligência Fiscal, ainda que de forma indireta.

Ademais, sustenta que a análise do direito creditório da Recorrente deve se limitar à discussão originária, tendo em vista que o fundamento que originou a não homologação da restituição foi a impossibilidade de utilização de estimativas mensais. Contudo, a Diligência resultou em verdadeira fiscalização, ocorrendo o lançamento de ofício indireto da parcela paga a maior e não reconhecida.

No mérito, sustenta, em síntese, que: **(i)** foi realizado pagamento a maior a título de estimativa mensal de CSLL; **(ii)** não procede o argumento utilizado no resultado da diligência fiscal de que se tratam de custos e despesas pré-operacionais, uma vez que se destinam à consecução do objeto social, constituindo-se, principalmente, em despesas com salários e encargos; **(iii)** caso mantida a glosa, devem ser consideradas as parcelas de amortização do ativo diferido; **(iv)** a não restituição do tributo pago a maior implicará no enriquecimento sem causa da Fazenda Nacional; **(v)** a negativa da restituição configura afronta ao Princípio da Razoabilidade e inobservância ao Princípio da Primazia da Realidade; **(vi)** os créditos pleiteados devem ser atualizados com base na taxa SELIC.

Caso este órgão julgador não se convença do direito da Recorrente ao crédito pleiteado, requer seja determinada a realização de perícia.

Ao final, a contribuinte requer o quanto segue:

E, por fim, estando atendidos os requisitos legais e enrobustecidos os pressupostos específicos, REQUER-SE:

a) o recebimento e processamento da presente, com os documentos que a acompanham;

b) seja reconhecida a existência do crédito da Recorrente, a título de pagamento a maior de CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro no montante requerido originalmente uma vez que comprovada de forma irrefutável sua existência;

c) seja reconhecido o direito da Recorrente à compensação, com parcelas subsequentes ao indébito de Contribuição Social sobre o Lucro, no montante total requerido;

d) seja reconhecido o direito da Recorrente de aplicar, sobre seus créditos a correção monetária plena, através de índices que melhor reflitam a real inflação

observada, vale dizer, a incidência da SELIC, nos termos do 4º, do art. 39, da Lei nº 9.250/95.

e) que, em decorrência, sejam homologadas todas as compensações realizadas com base nos créditos pleiteados e que são objeto do presente recurso, já que devidamente comprovados;

f) que o excesso do crédito apurado pela Recorrente e não compensado seja restituído imediatamente em moeda corrente nacional;

g) por cautela, caso se faça necessário, não obstante o entendimento de que todos os elementos probatórios já constam dos autos, pretende-se provar o alegado por todos os meios de provas admitidos em direito, em especial através de provas periciais ficando desde já requerida a realização de perícia contábil para comprovação do direito creditório que assiste a Recorrente, se a considerar este Julgador necessária a comprovação do quanto alegado;

h) Por fim, requer-se que todas as intimações e/ou publicações se dêem em nome do signatário no endereço constante do preâmbulo.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro

O Recurso Voluntário é tempestivo, portanto, dele conheço.

### **1. PRELIMINARMENTE– DECADÊNCIA E LIMITAÇÃO À DISCUSSÃO ORIGINÁRIA.**

Em seu recurso, o contribuinte alega que já teria decaído o direito à glosa dos custos, despesas e do prejuízo fiscal apurado. Ademais, a unidade de origem realizou verdadeiro lançamento de ofício do tributo devido por meio da Diligência Fiscal.

Sustenta, também, que a diligência deve se limitar à discussão originária, isto é, à possibilidade, ou não, de utilização de estimativas mensais de CSLL para compensação de créditos tributários.

Entendo que não merecem guarida as alegações da Recorrente.

No presente caso, a unidade de origem realizou tão-somente o trabalho que lhe fora solicitado, qual seja: verificar a existência, certeza e liquidez do direito creditório pleiteado.

É certo que essa análise demanda a verificação dos documentos fiscais e contábeis do mês de julho de 2006, período em que ocorreu o suposto pagamento a maior da estimativa mensal de CSLL.

O lançamento de ofício estaria configurado apenas se a unidade de origem tentasse cobrar do contribuinte crédito tributário em valor superior ao compensado, o que não ocorreu no presente caso, tendo em vista que o saldo de CSLL a pagar apurado no decorrer da diligência não foi objeto de nova autuação devido ao decurso do prazo decadencial.

Assim sendo, o prazo quinquenal previsto nos arts. 150 e 173 do Código Tributário Nacional não se aplica ao presente caso, por não haver lançamento de ofício, ainda que indireto.

Entendo, portanto, que não se operou o instituto da decadência.

No que tange ao escopo da Diligência Fiscal, novamente discordo desse argumento.

A análise do direito creditório pleiteado pelo contribuinte não se limita à mera possibilidade de ingresso do pedido de compensação, devendo, também, se atentar à certeza e liquidez do crédito compensado.

À época da compensação e da emissão do despacho decisório, vigorava a Instrução Normativa SRF nº 600/2005, que vedava a restituição das estimativas mensais pagas. Essa vedação foi superada com a edição da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, razão pela qual as razões que motivaram o indeferimento do pedido do contribuinte foram ultrapassadas.

A possibilidade de compensação dos montantes recolhidos a maior a título de estimativas mensais é, inclusive, questão pacificada nos termos da Súmula CARF nº 84, que assim dispõe:

*Súmula CARF nº 84: Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.*

Superada a questão de direito, fez-se necessária a realização de diligência para apurar a existência do crédito tributário.

Note-se que a possibilidade de retorno dos autos à unidade de origem para apreciação da certeza e liquidez do crédito já foi objeto de diversas decisões desse Colegiado, as quais passo a transcrever:

*Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Anual - calendário: 2007 PAGAMENTO A MAIOR DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO. Não há óbice para que a Contribuinte busque a compensação de crédito decorrente de pagamento a maior de estimativa mensal de IRPJ. Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação (Súmula CARF nº 84). Afastado o fundamento que levou à negativa do crédito, devem os autos retornar à Delegacia de origem, para que seja reexaminada a Declaração de Compensação. (ACÓRDÃO 1802-001.846)*

*(...) Vejase que a questão da impossibilidade de compensação de antecipação paga indevidamente ou a maior no curso do ano-calendário está superada. No entanto, considerando que os requisitos da liquidez e da certeza do crédito tributário ainda não foram verificados no presente caso, devem os autos retornar à jurisdição de origem para que a autoridade administrativa o faça. (ACÓRDÃO 1801002.072)*

*(...)Por conseguinte, o acórdão recorrido deve ser reformado para prevalecer o entendimento no sentido da viabilidade da compensação com crédito de pagamento indevido de estimativas. Superado esse óbice, entretanto, não é possível prosseguir na análise do direito creditório, uma vez que nem a DRF nem a DRJ se pronunciaram a respeito da questão de fundo, ou seja, se o pagamento é ou não indevido. Dessa forma, entendo que os autos devem retornar à DRF de origem para prosseguir na análise da existência e suficiência do direito creditório, procedimento este que não configura novo despacho decisório, com posterior ciência ao contribuinte, sem prejuízo de ulterior manifestação de inconformidade. (ACÓRDÃO 1801001.83)*

Resta, portanto, superada a análise das preliminares apontadas pelo contribuinte.

## **2. DO MÉRITO**

### **2.1. DO RESULTADO DA DILIGÊNCIA FISCAL.**

O Recorrente insurge-se contra o resultado da diligência fiscal que apontou terem sido computadas despesas pré-operacionais nas contas de despesas, ao invés de serem contabilizadas no ativo diferido. Afirma que, na realidade, estas despesas são operacionais, pois se destinam à consecução do objeto social, constituindo-se, principalmente, em despesas com salários e encargos.

Ademais, requer que, caso mantida a glosa, devem ser consideradas as parcelas de amortização do ativo diferido.

De acordo com o Relatório Fiscal de fls. 382/388, o contribuinte iniciou suas atividades em 10/05/2006, sendo obtida a primeira receita no mês de maio de 2006. Logo, todas as despesas antes do início de suas atividades são pré-operacionais e deveriam ter sido contabilizadas no ativo diferido.

Assim sendo, a contabilização incorreta na conta de despesas acarretou a obtenção indevida de prejuízo fiscal desde o ano-calendário de 2005 e glosa dos valores de despesas de janeiro a abril de 2006, razão pela qual foi necessário recompor as bases de cálculo da CSLL. Dessa recomposição, verificou-se a inexistência do crédito oriundo de pagamento indevido ou a maior de CSLL.

Nos termos do art. 179, V, da Lei nº 6.404/76, antes da redação dada pela Medida Provisória nº 449/08, classificavam-se no ativo diferido os gastos de implantação e pré-operacionais, além dos gastos com pesquisa e desenvolvimento de produtos, com implantação de sistemas e métodos e com a reorganização ou reestruturação da empresa.

As despesas pré-operacionais são aquelas incorridas durante o preparo da pessoa jurídica para que esta seja capaz de operar e produzir.

Logo, dentre as despesas pré-operacionais, podem ser incluídas as despesas gerais e administrativas, o que compreende, inclusive, despesas com salários e encargos dos funcionários.

Corroborando este entendimento, cito a definição adotada pelo Manual de Contabilidade da Sociedade por Ações (aplicável às demais sociedades) do FIPECAFI:

*“Os ativos diferidos caracterizam-se por serem ativos que serão amortizados por apropriação às despesas operacionais (ou aos custos), no período de tempo em que estiverem contribuindo para a formação do resultado da empresa. Compreendem despesas incorridas durante o período de desenvolvimento, construção e implantação de projetos, anterior a seu início de operação. (...) Representam, muitas vezes, gastos cuja contabilização seria como despesas operacionais, caso a atividade a que se referem estivesse já produzindo receitas ou benefícios. É o caso dos gastos incorridos com pessoal administrativo, outras despesas gerais e administrativas, e demais gastos específicos (desde que não sejam parte do Imobilizado), os quais são necessários ao desenvolvimento de um projeto”.*

Assim sendo, a mera alegação de que se tratam de despesas com funcionários não é suficiente para afastar o caráter pré-operacional desses gastos, não constando nos autos, portanto, documentos e dados capazes de afastar o resultado da diligência fiscal.

Ademais, diante da inexistência do direito creditório pleiteado, ficam prejudicadas as alegações do contribuinte quanto ao suposto enriquecimento sem causa da Fazenda Pública, e da inobservância do Princípio da Razoabilidade e do Princípio da Primazia da Realidade.

Quanto ao pedido subsidiário do contribuinte para que seja considerada a amortização do ativo diferido, adoto a fundamentação da decisão da DRJ/BEL, a qual entendo ser irretocável:

De acordo com a Lei nº 6.404, de 1976, e o art. 327 do Regulamento do Imposto de Renda, a amortização dos valores registrados no Ativo Diferido era uma faculdade do contribuinte e deveria ser feita em prazo não inferior a cinco anos e não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios delas decorrentes.

23. Com a Medida Provisória nº 449, de 2008, que incluiu o art. 299-A na Lei 6.404, de 1976, o ativo diferido deixou de existir, sendo que o saldo existente em 31 de dezembro de 2008 que, pela sua natureza, não puder ser alocado a outro grupo de

contas, poderá permanecer no ativo sob essa classificação até sua completa amortização.

24. Ou seja, não há como a Unidade de origem, ou ainda a autoridade julgadora, de ofício, implementar o aproveitamento do ativo diferido na forma desejada, quando se está analisando um pedido de restituição de tributo pago a título de estimativa mensal, especificamente no mês de agosto de 2006. Tal implementação, conforme dito, é uma faculdade da empresa e deve ser feita nos termos da legislação citada.

Portanto, não reconheço a existência do direito creditório pleiteado pela Recorrente.

## 2.2. DA TAXA SELIC.

A incidência da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (SELIC) para correção dos valores sujeitos à restituição ou compensação tributária é estabelecida, expressamente, no art. 39, § 4º, Lei n.º 9.250/95:

*Art. 39 - A compensação de que trata o art. 66 da Lei n.º 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei n.º 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subsequentes.*

(...)

*§ 4º - A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.*

Da mesma forma, dispõe o art. 83 da Instrução Normativa RFB nº 1.300/12 ao estabelecer que o crédito relativo a tributo administrado pela Receita Federal do Brasil, passível de restituição ou reembolso, será restituído, reembolsado ou compensado com o acréscimo de juros equivalentes à taxa SELIC para títulos federais.

Portanto, desde 1996, os valores pagos a maior ou indevidamente devem ser acrescidos de taxa SELIC para efeito de compensação.

Ocorre que, inexistindo direito creditório apurado nos autos deste processo administrativo, fica prejudicado o pedido de aplicação de juros pela taxa SELIC.

## 2.3. REALIZAÇÃO DE PERÍCIA.

O contribuinte requer que, caso não reconhecido o direito creditório pleiteado, seja determinada a realização de perícia.

Entendo ser dispensável a realização de perícia para o deslinde do presente julgamento, vez que estão presentes nos autos todos os elementos necessários à verificação da existência do direito creditório da Recorrente.

Ademais, nos termos do art. 16, IV, do Decreto nº 70.235/72, na impugnação o contribuinte deve mencionar as diligências, ou perícias que pretenda sejam efetuadas, expondo os motivos que as justifiquem, com a formulação dos quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional do perito.

Esses requisitos não foram atendidos pela Recorrente, uma vez que em sua defesa não consta indicação do perito ou a formulação dos quesitos.

Entendo, portanto, não estarem satisfeitos os requisitos necessários à realização de perícia, além do que, já foi realizada diligência na instância *a quo*, o que no meu sentir, supriria a realização de perícia.

### 3. CONCLUSÃO.

Ante todo o exposto, conheço do Recurso Voluntário e, no mérito, nego-lhe provimento, mantendo-se o quando decidido pela 3ª Turma da DRJ/Belém no Acórdão nº 0125.499.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator