



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10380.904902/2009-90
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9101-004.406 – CSRF / 1ª Turma**
Sessão de 12 de setembro de 2019
Recorrente GRANDE MOINHO CEARENSE S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2005

PAGAMENTO DE ESTIMATIVA INDEVIDO OU A MAIOR. BENEFÍCIO FISCAL. ADENE. REDUÇÃO DA BASE. BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO. MUDANÇA DE FORMA DE APURAÇÃO DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE.

Admite-se a formação de indébito mediante mudança na forma de apuração de estimativa quando o contribuinte obtém o reconhecimento do benefício fiscal com efeitos retroativos, e ainda dentro do ano-calendário em questão.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Amélia Wakako Morishita Yamamoto (relatora), Edeli Pereira Bessa, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe negaram provimento, e a conselheira Andrea Duek Simantob, que lhe deu parcial provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Demetrius Nichele Macei. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Livia De Carli Germano. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Andrea Duek Simantob.

(documento assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto – Relatora

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Edeli Pereira Bessa, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Livia De Carli Germano, Andrea Duek Simantob, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Caio Cesar Nader Quintella (suplente convocado) e Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência (fls. 187/194) interposto pela Contribuinte contra o acórdão 1302-001.787 da 2ª Turma da 3ª Câmara que restou assim ementado e decidido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2005

PAGAMENTOS DE ESTIMATIVA INDEVIDO OU A MAIOR. BENEFÍCIOS FISCAIS. ADENE. REDUÇÃO DA BASE. BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO. MUDANÇA DE FORMA DE APURAÇÃO DE ESTIMATIVAS. IMPOSSIBILIDADE.

Inadmissível a formação de indébito mediante mudança na forma de apuração de estimativa.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário, votando pelas conclusões a Conselheira Edeli Pereira Bessa.

Fez declaração de voto a Conselheira Edeli Pereira Bessa. (grifei)

A ora Recorrente alega em seu Recurso Especial a existência de divergência de interpretação entre o acórdão Recorrido e o acórdão paradigma nº **1803-002.210**, de 03/06/2014 e **1803-002.117**, de 08/04/2014, no tocante ao direito à **atualização do crédito decorrente de pagamento efetuado a maior e apurado mediante balancete de suspensão/redução efetuado posteriormente**, conforme fragmentos abaixo reproduzidos, postulando pela reforma da decisão recorrida para conferir o direito à atualização do crédito a partir da data do invocado pagamento indevido - março de 2005, dada a posição antagônica que entende configurada pelos acórdãos recorrido e paradigmas trazidos para análise.

Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial

O despacho de admissibilidade, de fls. 206 e ss, fora dado seguimento ao recurso dado o dissenso jurisprudencial nos seguintes termos:

A comparação das situações de fato, concretas, tratadas nos acórdãos paradigmas e recorrido, resulta ponderar pelo reconhecimento de que configuram situações muito semelhantes, sobretudo porque a recorrente é pólo passivo nos três processos administrativos fiscais correspondentes aos acórdãos paradigmas e recorrido - variando os períodos a que correspondem - , cujas origens são as mesmas, pois decorrem de reconhecimento de direito ao benefício fiscal de redução da base de cálculo (redução de 75% da receita da atividade incentivada) com efeitos retroativos, a partir do que foram elaborados pelo contribuinte Balancetes de Suspensão /Redução (BSR) fora do prazo previsto pelos arts. 35, § 1.º, "b", da Lei n.º 8.981/95, 10, I e II, e 12, § 5.º, "b", da IN SRF 93/1997. O propósito do contribuinte à época da elaboração dos BSR extemporâneos foi refazer a apuração mensal do Imposto de Renda relativamente aos períodos alcançados pela retroação admitida, considerando os efeitos retroativos do benefício fiscal obtido.

No acórdão recorrido a razão central da decisão foi entender que o manejo de Balancete de Suspensão/Redução produzido posteriormente, modificando a forma de apuração, não pode formar indébito tributário,

(...)

Apesar de, na ementa e no voto condutor, não ser citado expressamente dispositivo legal que dê suporte às conclusões, a declaração de voto da conselheira Edeli Pereira Bessa acrescenta transcrição de parte da declaração de voto contida na decisão de 1.ª instância, à qual consigna adesão ao entendimento, que permite admitir que fora adotada a aplicação do art. 12, § 5.º, "b", da IN SRF n.º 93/1997. Acentue-se que nesse escopo o voto declarado no acórdão recorrido não confronta o voto do relator, condutor da decisão. É o que se percebe nos trechos extraídos dessa declaração de voto, transcritos abaixo:

[...]

Frente a tais circunstâncias, esta Conselheira sequer admitiria o reconhecimento parcial do indébito promovido na decisão de 1ª instância, alinhando-se ao entendimento exposto na declaração de voto que a integra, nos seguintes termos:

[...]

Sobre isso, cabe referência à Instrução Normativa SRF n.º 93, de 24 de dezembro de 1997, que dispõe sobre a apuração do IRPJ:

Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

[...]

§ 5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

[...]

b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

[...]

Saliente-se que a declaração de voto consignada no acórdão recorrido mostrou-se harmônica com as conclusões do voto do relator, de igual forma rejeitando a possibilidade de dar eficácia legal a BSR produzido posteriormente.

(...)

Por outro lado, o acórdão paradigma 1803-002.210 traz no voto vencedor a admissão de produção intempestiva de BSR, na hipótese e condição que entende configurada nos autos, que bem destacam os fragmentos reproduzidos abaixo:

[...]

[...] não procede a extensa argumentação da decisão recorrida, no sentido de ser impossível dita retificação ou elaboração e de que o BSR apresentado alteraria a forma de apuração do débito de estimativa, originalmente determinado sobre a receita bruta (em alguns processos).

[...]

[...] observa-se que, na determinação do imposto devido mensalmente com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução (BSR), no período abrangido por esse mesmo balanço ou balancete, **admite-se a dedução dos incentivos fiscais Regionais de Redução e/ou Isenção do Imposto.**

14. Logicamente, se o citado Laudo Constitutivo, e o respectivo Ato Declaratório Executivo, houvesse sido emitido antes do início do ano-calendário de 2005, não teria feito uso, a Recorrente, da determinação do imposto devido mensalmente com base em estimativa sobre a receita bruta (o que se deu em alguns processos), mas, sim, daquela primeira (BSR).

15. Não é, pois, correto, se pretender equiparar a situação em análise a uma espécie de “mudança de opção” (em alguns processos), tomada ao livre arbítrio da Recorrente, para a situação excepcional ora analisada.

16. Trata-se, como visto, de **fato superveniente e relevante, com reflexos retroativos por força de lei** [...]

18. E se referido favor fiscal possui, inegavelmente, efeitos *ex tunc*, não se pode pretender limitar esses efeitos com fundamento em procedimentos adotados pela Recorrente, quando ainda não reconhecido a ela aquele benefício.

19. Portanto, é de se conferir **eficácia plena** ao Laudo Constitutivo, e respectivo Ato Declaratório Executivo, que reconheceram o benefício fiscal de redução do imposto de renda de forma retroativa, de modo a propiciar à Recorrente **todos os direitos que possuiria se tais normas individuais e concretas houvessem sido editadas contemporaneamente aos fatos tributários.**

[...]

23. Sucede, porém, que, no presente caso, em face da retroação do benefício fiscal obtido pela Recorrente, o BSR terá outra função, que não a de simples redução ou suspensão de antecipação mensal, qual seja, apurar se e em que mês no período correspondente, efetuou-se pagamento que, em face daquele benefício, não se teria procedido (“pagamento indevido”).

24. Não se trata, portanto, de “gerar pagamento indevido de estimativa”, mas, apenas, de reconhecer a sua inevitável existência no caso em análise.

[...]

27. Por fim, ainda que ultrapassado tudo o que se disse, deve-se ter presente o contido no § 3º do art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, de seguinte teor (destacou-se):

Art. 15. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 30 a 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro 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. (grifos do original).

Da leitura desse referido voto, decorre perceber o dissenso em relação à elaboração futura de BSR e a possibilidade de efeitos retroativos. Embora não seja citada expressamente no REsp, a matéria alvo da interpretação adversa é a contida na IN SRF 93/97, Art. 12, § 5.º, alínea "b", a mesma que, em essência, deu base à decisão ora recorrida.

(...)

A referência aos artigos da Lei n.º 8.981/95 não pode ser compreendida como subsidiária ou oblíqua, mas condicionante. De fato, no seu art. 35, § 1.º, "a" e "b", determina a mecânica de utilização do BSR, inclusive a limitação temporal exigida. E percebe-se que o art. 12, § 5.º, "b", da IN SRF 93/97 deriva dessa norma legal.

O 2.º acórdão paradigma apresentado pela recorrente, n.º1803-002.117, contém voto condutor redigido pelo mesmo relator do 1.º acórdão paradigma exibido, n.º 1803--002.210, e idêntico teor, o que somente lhe permite agregar juízo quantitativamente, no sentido da divergência apontada, não qualitativamente. Por isso não se faz necessária a análise específica do 2.º acórdão paradigma reportado no REsp.

Embora no REsp não reste indicada com clareza a legislação para cuja demonstração da interpretação alegada divergente tenham sido trazidos os acórdãos paradigmas, as fundamentações destes — ambas idênticas, repita-se — e do acórdão recorrido são suficientemente opostas, e permitem inferir que giram em torno da questão nuclear da interpretação do art. 12, § 5.º, alínea "b", da IN SRF 93/97 (normatização do que dispõe o art. 35, § 1.º, "a" e "b", da Lei n.º 8.981/95). Neste caso, a falta de indicação direta e expressa não prejudicou a identificação da divergência, dada a verossímil constatação da norma acerca da qual resultaram entendimentos diferentes.

Por tudo evidenciado, o confronto das situações alvo de julgamento administrativo nos acórdãos paradigma e no acórdão recorrido revela que se tratam de mesmas situações fáticas e demonstra objetivamente resultados divergentes no tocante à aplicação do art. 12, § 5.º, "b", da IN SRF 93/1997, e, simultaneamente, à aplicação do art. 35, § 1.º, da Lei n.º 8.981/95. Portanto, verificado também ter havido prequestionamento, reconheço a divergência de interpretação da legislação.

Finalizando a apreciação, dadas as considerações expostas, concluo que restaram atendidos os pressupostos de admissibilidade, tendo sido demonstrada a divergência jurisprudencial quanto à **aplicação da IN SRF 93/1997, art. 12, § 5.º, "b", e da Lei n.º 8.981/95, art. 35, § 1.º, "a" e "b"**, como exige o art. 67 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 2015. Sugiro então o **SEGUIMENTO** do Recurso Especial.

Contrarrazões da PGFN

Devidamente cientificada, a PGFN apresentou suas contrarrazões, às fls. 220 e ss, que traz, de forma sintética, seguintes alegações:

1) o recurso não deve ser conhecido tendo em vista não ter sido indicada a legislação interpretada de forma divergente, ofendendo um dos pressupostos do Resp de divergência, nos termos do §1º do art. 67 do Anexo II do RICARF;

2) quanto ao mérito, correto o entendimento do acórdão recorrido, vez que inadmissível a formação de indébito mediante mudança na forma de apuração de estimativa.

Voto Vencido

Conselheiro Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Relatora.

Recurso Especial da PGFN

Conhecimento

Quanto ao conhecimento a PGFN em suas Contrarrazões entende que não houve a demonstração de divergência da legislação interpretada, como determina a norma de conhecimento.

Entretanto, como bem reforçado no Despacho de Admissibilidade, em que pese tal divergência não tenha sido apontada de forma clara, a interpretação divergente entre o acórdão recorrido e os paradigmas apresentados é evidente.

Ressalte-se que o acórdão paradigma (ainda que sejam dois, ambos são do mesmo Relator e de idêntico teor, do mesmo contribuinte, ora recorrente) tem decisão diametralmente oposta, tratando do mesmo assunto e do mesmo contribuinte assim, entendo que nos termos do Despacho de Admissibilidade, o Recurso Especial do Contribuinte deve ser conhecido.

Embora no REsp não reste indicada com clareza a legislação para cuja demonstração da interpretação alegada divergente tenham sido trazidos os acórdãos paradigmas, as fundamentações destes — ambas idênticas, repita-se — e do acórdão recorrido são suficientemente opostas, e permitem inferir que giram em torno da questão nuclear da interpretação do art. 12, § 5.º, alínea "b", da IN SRF 93/97 (normatização do que dispõe o art. 35, § 1.º, "a" e "b", da Lei n.º 8.981/95). Neste caso, a falta de indicação direta e expressa não prejudicou a identificação da divergência, dada a verossímil constatação da norma acerca da qual resultaram entendimentos diferentes.

Assim, conheço do Recurso Especial do Contribuinte

Mérito

A matéria devolvida discute dissídio jurisprudencial, no que tange à possibilidade de se alterar o cálculo de estimativas mensal de IRPJ, de receita bruta para BSR posteriormente.

O contribuinte reduziu a estimativa, relativa a mar/2005 de 337.316,41 para zero, mediante DCTF retificadora apresentada em 18/01/2006, exsurgindo, assim, o alegado crédito de pagamento indevido (pagamento em DARF). Todavia, a estimativa foi calculada na DCTF original *com base na receita bruta* (fls 56/57), ao passo que na DCTF retificadora *com base em BSR* (fls 58/59). A retificação ocorreu após a emissão do Laudo Constitutivo nº334/2005, oriundo da Agência de Desenvolvimento do Nordeste (ADENS), fls 17/20, que conferiu o benefício fiscal de redução do imposto de renda em 75% (item 15). Apesar de ter sido emitido em 20.12.2005, o referido Laudo determina como início do prazo o ano calendário de 2005 (item 14).

Note-se que o Despacho Decisório não homologou a compensação da estimativa, vez que tal valor comporia o saldo negativo do ano. Já a decisão da DRJ, por maioria, foi no sentido de se homologar as compensações porém, considerando a atualização a partir de janeiro de 2006.

Conforme mencionado no acórdão recorrido, a questão aqui não se trata da possibilidade de compensação de indébito de valores recolhidos a título de estimativas, o que é permitido conforme consta do teor da Súmula CARF 84.

Ademais o próprio Fisco em ambos os casos permitiu a utilização do crédito, diferindo o acórdão recorrido e o paradigma quanto ao início do cálculo da atualização monetária, se a partir da data do pagamento da estimativa ou a partir de janeiro do ano seguinte.

O acórdão recorrido entendeu que o contribuinte na realidade quis “retificar sua apuração para converter o recolhimento de estimativa promovido, com base na receita bruta e acréscimos, em indébito evidenciado pela posterior elaboração de balancete de suspensão/redução (o que não permitido), ainda que ali considerando os efeitos do benefício fiscal em referência.”

O paradigma por sua vez, entendeu que com a concessão do benefício fiscal no final do ano de 2005 teve o condão de retroagir ao início do ano e assim possibilitar a alteração do cálculo da estimativa para BSR e assim gerar o pagamento indevido.

Primeiramente, é de se ressaltar que no meu entendimento a Súmula CARF 84 que possibilita a compensação de débitos com estimativas decorrentes de valores pagos a maior desde que configurado o erro material. No caso dos autos não é isso que se verifica. No momento em que ele recolheu a estimativa, o fez com base na receita bruta. Posteriormente, com a emissão do Laudo Constitutivo é que retificou sua DCTF, o que gerou o crédito.

Não há erro material no cálculo realizado com base na receita bruta que gerasse o pagamento a maior e consequente possibilidade de compensação.

Ademais, conforme bem relatado pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, na declaração de voto do acórdão recorrido, para que fosse possível a utilização do cálculo pelo

BSR era necessária a transcrição no Livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto, nos termos do art. 12 da IN 93/97:

Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

....

§ 5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

- a) levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais;
- b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo

Ademais, quando se lê o item 14 desse Laudo, no que se refere ao início do prazo da fruição do benefício fiscal, entendeu o contribuinte e o acórdão paradigma que ele retroagiu ao mês de janeiro, gerando assim a possibilidade de se alterar as bases de cálculo da estimativa.

Não é esse o meu entendimento, estamos tratando do IRPJ, cuja apuração é anual, e o valor devido é conhecido ao final do ano, no caso 31/12 de cada ano. Assim, ao se aplicar o benefício da dedução na sua apuração do ano-calendário de 2005 não há prejuízo ao contribuinte.

14 – De acordo com as disposições constantes do art. 1º, § 2º da Medida Provisória nº 2199-14, de 24 de agosto de 2001, alterado pelo art. 32 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, o prazo de fruição do benefício dar-se-á da seguinte forma:

- Início do Prazo: - ano calendário de **2005**;
- Término do Prazo: - ano calendário de **2014**;

A

Nesses termos, entendo que o acórdão recorrido restou lídimo, ao negar provimento ao recurso voluntário, diante da impossibilidade de se alterar o cálculo da estimativa para BSR posteriormente à data fixada para seu pagamento.

Conclusão

Diante do exposto, conheço do RECURSO ESPECIAL do Contribuinte, para no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Amélia Wakako Morishita Yamamoto

Voto Vencedor

Conselheira Livia De Carli Germano – Redatora Designada

Com o devido respeito ao voto da ilustre Relatora, divergi de seu entendimento por compreender que, no mérito, assiste razão ao contribuinte.

No caso, o contribuinte havia originalmente pago a estimativa relativa a mar/2005 mediante recolhimento (DARF), calculando-a com base na receita bruta. Em janeiro de 2006 ele então apresenta DCTF retificadora para reduzir a zero tal estimativa, agora calculada com base em balancete de suspensão/redução. A retificação foi motivada pela emissão, em 20 de dezembro de 2005, do Laudo Constitutivo ADENE nº 334/2005, que reconheceu o benefício fiscal de redução do imposto de renda em 75%, determinando seus efeitos ainda para o ano calendário de 2005.

O crédito de pagamento indevido foi reconhecido em favor do contribuinte já pela Delegacia de Julgamento - DRJ, tendo sido homologada a compensação com ele efetuada. A divergência que restou foi apenas quanto ao termo inicial para o cálculo dos juros devidos sobre o indébito: se este deveria considerar como indébito a data do pagamento da estimativa (março de 2005) ou o encerramento do ano-calendário. A discussão, portanto, é mais restrita.

Lembrando que os juros de mora são devidos a partir do mês seguinte ao do pagamento a maior (art. 39, par. 4º, Lei 9.250/1995 e art. 73 da Lei 9.532/1997).

A declaração de compensação (DCOMP) que pretendeu utilizar o crédito em análise foi apresentada na vigência da IN SRF 600/2005, cujo artigo 10 proibia a compensação de estimativa paga a maior antes de encerrado o período-base anual. Tal vedação já vinha desde a IN SRF 460/2004, tendo sido abolida apenas a partir da edição da IN 900/2008 e seguintes.

Referida vedação foi analisada pelo CARF, que firmou sua jurisprudência nos termos da Súmula CARF 84 (vinculante), que diz:

Súmula CARF nº 84

É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa.

No caso, compreendo que o fato de ter havido alteração do regime de recolhimento – de percentual da receita bruta para balancete de suspensão/redução – na DCTF retificadora não altera a conclusão de que o indébito surgiu já na data do recolhimento da estimativa, eis que, no caso, a retificação foi especialmente motivada por fato superveniente com reflexos retroativos expressamente previstos em ato normativo, editado ainda dentro do ano-base da apuração em questão. O caso é, assim, peculiar.

Observe, por fim, que também não vejo como condição necessária para se utilizar o pagamento com base em balancetes de suspensão/redução tê-los tempestivamente transcrito no Diário. Este CARF já reconheceu que tal ausência não caracteriza a mora do contribuinte, sendo este racional depreendido do teor da Súmula CARF 93:

Súmula CARF nº 93

A falta de transcrição dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução no Livro Diário não justifica a cobrança da multa isolada prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de

27 de dezembro de 1996, quando o sujeito passivo apresenta escrituração contábil e fiscal suficiente para comprovar a suspensão ou redução da estimativa. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 277](#), de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018)

Ante o exposto, e tendo acompanhado a relatora quanto ao conhecimento do recurso especial, oriento meu voto para dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Andréa Duek Simantob

Como bem exposto pela I. Relatora, a matéria devolvida para análise deste colegiado discute dissídio jurisprudencial no que tange à possibilidade de se alterar o cálculo das estimativas mensais de IRPJ, tendo em vista a mudança de sistemática de apuração do lucro real anual, gerando ao contribuinte o respectivo pagamento indevido objeto da controvérsia.

Ocorre que, diante da admissibilidade da interposição recursal, bem como da discussão sobre a matéria ligada à compensação de estimativas quando recolhidas indevidamente ou a maior, necessário se torna tecer algumas considerações à legislação regencial, especialmente no âmbito de despacho decisório emitido eletronicamente, cujo motivo para a não homologação traz como cerne a questão da possível utilização da respectiva estimativa no final do respectivo período de apuração, sem que fossem verificados os elementos constitutivos do suposto crédito retratado pelo contribuinte durante todo o trâmite processual

O referido despacho decisório indeferiu o crédito informado e não homologou as compensações declaradas, sob o seguinte fundamento, *in verbis*:

(...)

Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado, foi constatada a improcedência do crédito informado no PER/DCOMP por tratar-se de pagamento a título de estimativa mensal de pessoa jurídica tributada pelo lucro real, caso em que o recolhimento somente pode ser utilizado na dedução do Imposto de Renda Pessoa Jurídica tributada pelo lucro real, ou da contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.

O interessado teve indeferido o reconhecimento de direito creditório oriundo de pagamento indevido ou a maior de estimativa, do qual se valeu para compensar débitos mediante declaração de compensação. Entendia-se, como visto no despacho decisório, que os pagamentos de tributos antecipados por estimativa (IRPJ e CSLL), mesmo que indevidos, não poderiam ser

objeto de pedidos de restituição/compensação, mas deviam exclusivamente compor o saldo negativo do ano.

Vale dizer que a decisão administrativa em questão tinha por fundamento vedação que se apresentava à época da entrega da PER/DCOMP, instituída com o advento da Instrução Normativa nº 460, de 18/10/2004, publicada no D.O.U. de 29/10/2004, *in verbis*:

“Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.

(...)

Art. 77. Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.”

Portanto, em regra, sob a égide desse enunciado, instituiu-se a restrição aplicável aos créditos provenientes de pagamentos a maior ou indevido de estimativas mensais pagas no curso do próprio ano-base, efeitos estes que seriam determináveis em face do momento do exercício da transmissão da declaração de compensação.

Ressalte-se que a vedação legal permaneceu eficaz mesmo após a revogação deste ato normativo, consoante se observa pelo teor do preceito delineado no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28/12/2005, visto que, até então, vigorou a exegese acerca da restrição temporal imposta ao aproveitamento de crédito decorrente de pagamento a maior de estimativa mensal do imposto efetuado pelas pessoas jurídicas tributadas pelo Lucro Real anual, *in verbis*:

Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período. (Grifei)

Ocorre que a interpretação dada em relação a essa matéria foi objeto de significativa alteração de seus fundamentos a partir do advento do novo entendimento recepcionado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), preceituada na Solução de Consulta Interna nº 19, de 05/12/2011, aprovada pelo Despacho COSIT nº 5 de mesma data e publicado no portal do órgão na internet, endereço <<http://www.receita.fazenda.gov.br>>, a partir de 08/12/2011, cuja ementa abaixo se transcreve:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO.

O art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, que admite a restituição ou a compensação de valor pago a maior ou indevidamente de estimativa, é preceito de caráter interpretativo das normas materiais que definem a formação do indébito na apuração anual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicando-se, portanto, aos PER/DCOMP originais transmitidos anteriormente a 1º de janeiro de 2009 e que estejam pendentes de decisão administrativa.

Caracteriza-se como indébito de estimativa inclusive o pagamento a maior ou indevido efetuado a este título após o encerramento do período de apuração, seja pela quitação do débito de estimativa de dezembro dentro do prazo de vencimento, seja pelo pagamento em atraso da estimativa devida referente a qualquer mês do período, realizado em ano posterior ao do período da estimativa apurada, mesmo na hipótese de a restituição ter sido solicitada ou a compensação declarada na vigência das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005.

A nova interpretação dada pelo art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, aplica-se inclusive aos PER/DCOMP retificadores apresentados a partir de 1º de janeiro de 2009, relativos a PER/DCOMP originais transmitidos durante o período de vigência da IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, desde que estes se encontrem pendentes de decisão administrativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 2º e 74; IN SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004; IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005; IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008.”

Nos termos da aludida SCI, determinou-se o efeito vinculante do cumprimento de sua interpretação em relação a todas as unidades do órgão, visto que introduzido nos moldes do art. 7º da Ordem de Serviço COSIT nº 1, de 05/09/2011, publicado no BS nº 36, de 09/09/2011.

Sob este prisma, a interpretação ditada a partir da eficácia de seus efeitos reconheceu a admissibilidade da constituição e utilização de crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior da estimativa mensal apurada, ante a nova redação introduzida pelo art. 11 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 28/12/2008, pacificando o entendimento da Administração Tributária acerca das normas materiais que definem a formação do indébito na apuração anual do IRPJ e da CSLL e estendendo seu alcance em relação às PER/DCOMP pendentes de decisão administrativa definitiva:

“Art. 11. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição somente poderá utilizar o valor retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.”

Assim sendo, nota-se que o dito ato interpretativo retirou a eficácia da causa impeditiva que determinava, em caráter liminar, a negativa da homologação das compensações formuladas com base na utilização de crédito decorrente de pagamento indevido ou maior de estimativas no curso do próprio período-base.

Nesse sentido, é manifesto que, no caso em concreto aqui em litígio, houve a superação do óbice jurídico que impedia a análise da materialidade do direito creditório postulado nestes autos. Entretanto, tal fato não desonera a feitura da análise dos pressupostos de validade do crédito declarado, ensejando que ainda pende de apreciação a legitimidade da pretensão.

Em sede de análise de PER/DComp, notadamente quando a análise é através de despacho decisório eletrônico, como é o caso, qualquer óbice que impeça a verificação integral do crédito, tanto por força de meros erros de declaração, ou decorrentes de situação jurídica impeditiva, provocava o indeferimento integral do pedido, sem que se promovesse investigação acerca da materialidade do direito creditório pleiteado.

Dessa forma, o recurso apresentado contra decisões assim embasadas, configurando matéria controversa a ser analisada e remanescendo litígio, deve necessariamente se voltar contra o elemento que motivou a autoridade *a quo* a indeferir o pleito, dando prova de que houve, sim, mera omissão de dados, os meros erros de preenchimento e outros. De sua vez, a decisão a ser produzida cingir-se-á a essas questões que vedavam a análise de mérito. Resolvidas essas em favor do contribuinte, retornam-se os autos a autoridade de origem para análise do direito, respeitando-se, assim, o referido duplo grau de jurisdição.

Em nossos órgãos julgadores a matéria não carrega muita controvérsia, conforme se observa tanto em nossos tribunais administrativos quanto no Judiciário:

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA – IMPOSSIBILIDADE - ANÁLISE DE MÉRITO EM FACE AO AFASTAMENTO DE PRELIMINAR - Para que não ocorra supressão de instância, afastada a preliminar que impedia a análise do mérito, deve o processo retornar à origem para conclusão do julgamento (Acórdão 102-47696, 1º Conselho de Contribuintes).

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. DIFERENÇAS ENTRE A DIPJ E PER/DCOMP. ÚNICO FUNDAMENTO PARA INDEFERIR O DIREITO. IMPOSSIBILIDADE. Não é possível se negar o direito à compensação pelo singelo argumento de que o saldo negativo informado em PER/DCOMP é diferente daquele declarado na DIPJ, em especial quando o contribuinte busca comprovar seu direito com a apresentação de argumentos e provas em sede de impugnação. No processo administrativo fiscal, deve-se apurar o crédito a que o contribuinte faça jus, não sendo possível encerra-lo com base em argumentos formais não previstos em lei, em especial quando não é mais possível se pleitear nova compensação em virtude da superação do prazo quinquenal decadencial e por ser vedado o envio de DCOMP com o uso de crédito que não tenha sido reconhecido pela autoridade competente em outra declaração de compensação.

DIREITO CREDITÓRIO NÃO ANALISADO. NECESSIDADE DE ANÁLISE DA EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. RETORNO DOS AUTOS COM DIREITO A NOVO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. Em situações em que não se admitiu a compensação preliminarmente com base em argumento de direito, caso superado o fundamento da decisão, a unidade de origem deve proceder à análise do mérito do pedido, verificando a existência, suficiência e disponibilidade do crédito pleiteado, permanecendo os débitos compensados com a exigibilidade suspensa até a prolação de nova decisão, e concedendo-se ao sujeito passivo direito a novo contencioso administrativo, em caso de não homologação total. (Acórdão CARF nº 1102001.107, 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária. Sessão de 7 de maio de 2014).

REsp 43.359-SP (DJ 7/4/1997)

PROCESSUAL CIVIL. PROCESSO EXTINTO EM PRIMEIRO GRAU POR ILEGITIMIDADE DA PARTE PASSIVA. PRELIMINAR AFASTADA PELO TRIBUNAL DE JUSTIÇA, COM POSTERIOR APRECIÇÃO DO MÉRITO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA CONFIGURADA. PRECEDENTES. RECURSO PROVIDO.

II – Se a juíza de primeiro grau extingue o processo por ilegitimidade da parte passiva (art. 267, VI, segunda parte do CPC), é vedado ao tribunal de apelação adentrar no

mérito da causa, sob pena de supressão de instância. Deve tão-somente, após afastar a preliminar de ilegitimidade da parte, determinar a remessa dos autos à origem, a fim de que o juiz de primeiro grau prossiga no julgamento do feito.

III – Precedentes do STJ: REsp 57.623-MG, REsp 11.747-SP, REsp 1.418-MA e REsp 28.515-RJ.

IV – Precedentes do STF: RE 66.331-PR, RE81.736-PR e RE 106.124-SC – EDcl.

V – Recurso especial conhecido e provido para cassar a parte do acórdão do TJSP relativa ao mérito, bem como determinar a remessa dos autos a origem, a fim de que o juiz de primeiro grau prossiga no julgamento.”

Resp 131.296 (DJ 12/4/1999)

“PROCESSUAL. CIVIL. PRINCÍPIO DEVOLUTIVO. EXTENSÃO. SENTENÇA QUE ACOLHE PRELIMINAR. EXAME DO MÉRITO PELO TRIBUNAL. IMPOSSIBILIDADE. VULNERAÇÃO DA REGRA TANTUM DEVOLUTUM QUANTUM APPELLATUM. ARTS. 128, 460 E 515 DO CPC. DOUTRINA. PRECEDENTE. RECURSO PROVIDO.

I – A extensão do pedido devolutivo se mede pela impugnação feita pela parte nas razões do recurso, consoante enuncia o brocardo latino ***tantum devolutum quantum appellatum***.

II – A apelação transfere ao conhecimento do tribunal a matéria impugnada, nos limites dessa impugnação, salvo as examináveis de ofício pelo juiz. Se a sentença acolhe preliminar de extinção do processo (na espécie ilegitimidade ativa ***ad causam***), não pode o Tribunal, desconsiderando as razões da apelação, deixar de examina-la e adentrar o mérito da causa, que, inclusive, não fora objeto de suscitação no recurso. “

“RESP - RECURSO ESPECIAL – 96270- SP

PROCESSUAL CIVIL - PRESCRIÇÃO - FUNDO DE DIREITO - SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA - REAJUSTE - SERVIDOR PÚBLICO ESTADUAL - DEC. 20910/32

ART. 1º - CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL ART. 515.

*Afastada a prescrição cuja preliminar foi acolhida em primeiro grau, não pode o Tribunal, no julgamento da apelação, enfrentar o mérito da demanda propriamente dito, de vez que a matéria impugnada cujo exame foi devolvido ao órgão “ad quem” se restringiu ao tema da prescrição, logo, ao afastá-la, deveria o eg. Tribunal de Justiça ter **determinado a remessa dos autos à primeira instância, a fim de ser julgado o mérito da ação** quanto à prestação dos servidores, em observância ao disposto no art. 515 do CPC, que traduz o princípio “*tantum devolutum quantum appellatum*”. (grifei)*

O entendimento exarado acima encontra-se hoje positivado por meio do recente Parecer Normativo Cosit/RFB nº 2/2016:

(...)

Procedimento de reconhecimento de crédito do sujeito passivo em que houve decisão em julgamento administrativo que apenas analisou questão preliminar e não adentrou no mérito da lide. 10. O Pedido de Restituição, Ressarcimento e Reembolso (PER) e a Declaração de Compensação (Dcomp) são processados pelo programa PER/Dcomp. A primeira fase (de formulação e apreciação do pleito) tem início com a provocação do contribuinte e a análise da Delegacia da Receita Federal (DRF), da qual pode resultar o reconhecimento do direito creditório ou sua negação e, quanto à Dcomp, pode ser (conforme a situação) “homologada” ou “não homologada” (total ou parcial), ou ser

considerada “não declarada”. Da decisão da DRF que indeferiu o PER ou que não homologou a Dcomp, é cabível manifestação de inconformidade para seguir o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, nos termos dos §§ 9º e 11 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. 10. Foi nesse contexto de PER/Dcomp, exclusivamente, o espectro de aplicação do entendimento contido nos itens 61 a 80 do Parecer Normativo RFB nº 8, de 2014. Contudo, considerando-se ter havido dúvidas quanto ao alcance de aplicação do seu entendimento, entendeu-se por bem delimitar melhor esse ponto. Não se trata de novo entendimento, uma vez que os processos administrativos de reconhecimento de direito creditório têm um escopo distinto daqueles que visam constituir o crédito tributário, a despeito de ambos estarem englobados pelo rito do Decreto nº 70.235, de 1972, e serem denominados “processo administrativo fiscal”. 10.1. No caso de um PER, geralmente vinculado a uma Dcomp que extingue o débito do contribuinte a depender de homologação (situação mais comum), o que se discute não é se o contribuinte deve aquele valor que o Fisco tinha dito que devia ou se realizou aquela conduta objeto de sanção, mas sim se ele possui aquele crédito com a Fazenda Pública. Em outras palavras: a Fazenda Pública possui aquela dívida com o cidadão e naquele valor por ele informado? 10.2. Quando a Dcomp é apresentada, o contribuinte informa qual é o crédito que possui com a Fazenda e qual é o seu valor, compensando-o com o seu débito, com o reconhecimento do crédito exatamente naquele valor. 10.3. Se a Fazenda Pública fizer despacho decisório não homologando a compensação por uma questão prejudicial (inclusive prescrição), não há que se analisar se o valor estaria correto. Ela não homologou o valor total apresentado. Seria um contrassenso exigir que a Fazenda Pública, quando não homologasse a compensação, tivesse que fazer um despacho dizendo que se a questão prejudicial não ocorresse qual seria o valor a ser homologado parcialmente. Note-se que a vinculação da Dcomp é com aquele valor e a Fazenda já se pronunciou não homologando todo ele. 11. Considerando a não homologação de uma Dcomp como um procedimento administrativo que envolve diversos atos, não há que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar se ela deve aquele valor apresentado. Além de se chegar a tal interpretação do instituto do reconhecimento de crédito em processo administrativo fiscal, merece destaque a indisponibilidade do interesse público. 11.1. Isso porque o regime jurídico administrativo se assenta em dois princípios fundamentais: a indisponibilidade do interesse público e supremacia do interesse público sobre o privado. É em decorrência do primeiro que a Administração Pública possui a supremacia do segundo. Não significa que haja relação de hierarquia entre o particular e a Administração, mas sim que como esta última trata de assuntos difusos, ela não pode dispô-los a seu bel-prazer. É por isso que em diversas situações o ideal é se falar em dever-poder da Administração, e não o contrário. Ela tem o dever de defender o interesse público e apenas por isso tem o poder denominado exorbitante. 11.2. Mais especificamente sobre a indisponibilidade do interesse público, Celso Antônio Bandeira de Mello assim a explica: A indisponibilidade dos interesses públicos significa que, sendo interesses qualificados como próprios da coletividade – internos ao setor público -, não se encontram à livre disposição de quem quer que seja, por inapropriáveis. O próprio órgão administrativo que os representa não tem disponibilidade sobre eles, no sentido de que lhe incumbe apenas curá-los – o que é também um dever na estrita conformidade do que predispuser a intentio legis. (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 76). 11.3. Como viga-mestra da atuação administrativa, a indisponibilidade do interesse público deve sempre permeá-la. Evidente que ela não pode prevalecer contra disposição legal expressa (afinal, o princípio da legalidade faz parte dessa indisponibilidade), mas ela se sobrepõe a institutos formais, como a preclusão processual, quando não estão expressos na legislação para determinado caso. Nessa linha, tem-se a seguinte manifestação jurisprudencial: “Na hipótese dos autos, em virtude da indisponibilidade do interesse público, não se opera a preclusão da Fazenda Pública em demonstrar eventual excesso executivo”. (AI nº 2004.04.01.023729-4/PR, Rel. Des. Federal Maria Lúcia Luz Leiria, DJU 29/06/2005). (grifou-se) 11.4. No presente caso, se o despacho decisório inicialmente não homologou a compensação por uma questão prejudicial (incluindo-se a prescrição) e,

após trâmite do PAF decide-se essa controvérsia, não há obrigatoriedade de posteriormente homologar a Dcomp se o crédito alegado pelo sujeito passivo, por outro motivo de mérito, não existe (ou mesmo que ele exista, mas não no valor alegado). 11.5. Esse raciocínio não significa vulnerar as decisões provenientes do PAF. É evidente que aquela controvérsia jurídica decidida pelos órgãos julgadores não pode ser modificada. A indisponibilidade do interesse público, contudo, não pode permitir o reconhecimento de uma dívida pública em um valor incorreto e cujo mérito (a questão de fundo) nem foi analisado pela Administração Pública. 12. Sobre a ocorrência de eventual decadência para a Administração Pública não homologar a Dcomp, ressalte-se que o primeiro despacho decisório já não homologou a compensação feita. Após esse momento, independentemente do resultado do julgamento administrativo, somente poderia se falar em algum prazo caso se aceite a prescrição dita intercorrente, o que não é o caso no âmbito da RFB e da PGFN e também do Judiciário. 12.1. O art. 74, § 5º da Lei nº 9.430, de 1996, dispõe que “o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação”. Quando a Delegacia da Receita Federal analisa a Dcomp e não homologa a compensação feita, seja a que título for, não há mais o que se falar em prazo decadencial. O “pedido inicial” do procedimento da PER/Dcomp é o pedido de reconhecimento de um crédito num valor certo com a concomitante compensação com um débito do contribuinte com a Fazenda. Nesse momento o débito (ou o crédito tributário) está extinto sob condição resolutória. Se a DRF não homologa a compensação pelo pedido da restituição já ter prescrito, por exemplo, o despacho é líquido: ele não homologa o valor total apresentado. O crédito não está mais extinto: ele passa, nesse momento, a ser exigível.

Conclusão 16. Com base no exposto, conclui-se a) inexistente recurso contra a liquidação pela unidade preparadora de decisão definitiva no processo administrativo fiscal julgando parcialmente procedente lançamento, tendo em vista a coisa julgada material incidente sobre esta lide administrativa, sem prejuízo da possibilidade de pedido de revisão de ofício por inexatidão quanto aos cálculos efetuados; b) exclusivamente no processo administrativo fiscal referente a reconhecimento de direito creditório em que ocorreu decisão de órgão julgador administrativo quanto à questão prejudicial, inclusive prescrição para alegar o direito creditório, incumbe à autoridade fiscal da unidade local analisar demais questões de mérito ainda não apreciadas no contencioso (matéria de fundo, inclusive quanto à existência e disponibilidade do valor pleiteado), cuja decisão será passível de recurso sob o rito do Decreto nº 70.235, de 1972, não tendo que se falar em decurso do prazo de que trata o §5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996;

Assim, dado que estão ainda pendentes de apreciação os elementos constituidores do crédito tributário de que se valeu o interessado para suas compensações eletrônicas, voto no sentido de se devolver os autos à autoridade unidade de origem (DRF), de modo a que, levando em conta a matéria superada neste voto (a restrição então imposta pelo art. 10 da IN SRF nº 600, de 2005), aprecie o mérito do direito creditório postulado e da compensação declarada.

Estas as razões, portanto, para DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso especial da Contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Andréa Duek Simantob - Conselheira