



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

Processo n° 10425.900356/2008-73
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1101-00.585 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2011
Matéria DCOMP - Pagamento indevido ou a maior - CSLL
Recorrente BENTONIT UNIÃO NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Data do Fato Gerador: 30/09/2004

ESTIMATIVAS. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. Somente são dedutíveis do IRPJ ou da CSLL apurados no ajuste anual as estimativas pagas em conformidade com a lei. O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, com o acréscimo de juros à taxa SELIC, acumulados a partir do mês subsequente ao do recolhimento indevido, pode ser compensado, mediante apresentação de DCOMP. Eficácia retroativa da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA EM ASPECTOS PRELIMINARES. Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-se a aspectos preliminares, como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superada esta preliminar, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Divergiu o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, que negou provimento ao recurso voluntário e fez declaração de voto.



VALMAR FONSECA DE MENEZES - Presidente.



EDELI PEREIRA BESSA - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Valmar Fonseca de Menezes (presidente da turma), José Ricardo da Silva (vice-presidente), Edeli Pereira Bessa, Benedicto Celso Benício Júnior, Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro e Diniz Raposo e Silva.

Relatório

BENTONIT UNIÃO NORDESTE INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife/PE que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologou compensação veiculada na DCOMP nº 16272.11093.141204.1.3.04-0812

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

Trata o presente processo de PER/DCOMP eletrônica (nº 16272.11093.141204.1.3.04-0812) na qual se indicou, como origem de crédito, o DARF relativo a estimativa (código de receita 2484) do período de apuração de 30 de setembro de 2004, que teria sido pago indevidamente pela Interessada em 29/10/2004.

O despacho decisório eletrônico (fl. 07) constatou 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 da Pessoa Jurídica 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 CSLL do período, não homologando a compensação declarada, com indicação de saldo devedor no valor de R\$ 12.130,44 a ser acrescido de multa e juros moratórios.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade trazendo aos autos cópias do PER/DCOMP em questão, cópia do DARF e cópia da ficha 16 da DIPJ, onde consta a indicação do valor de R\$ 98.465,31 de estimativa de CSLL a ser paga, o que implicaria em recolhimento a maior no valor de R\$ 11.724,76 e cópia do recibo de entrega da DIPJ.

Requer a desconsideração do Despacho Decisório em questão.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos aduzindo que:

- Nos termos do art. 170 do CTN, a compensação depende de prova de efetiva extinção de crédito tributário em montante indevido ou a maior que o devido. Em consequência, *é dever da Administração investigar a certeza e liquidez do crédito, independentemente de estar ele consignado em declaração apresentada pelo contribuinte, bem como dever do interessado provar a efetiva apuração de saldo negativo de imposto.*
- Contudo, nos termos do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, *os valores pagos por estimativa somente podem ser utilizados para dedução do imposto devido ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo do período.*
- Salientou, ainda, *que a contribuinte utilizou como dedução de CSLL devido ao final do período de apuração o somatório dos valores*

pagos a título de estimativa conforme cópia da ficha 17 da sua DIPJ, anexada pela autoridade julgadora à fl. 40.

Cientificada da decisão de primeira instância em 06/10/2010 (fl. 48), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 03/11/2010 (fls. 49/56), no qual reprisa os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Argumenta que recolheu indevidamente o valor de R\$ 110.190,07, pois o valor correto a ser declarado em DCTF seria de R\$ 98.465,31, uma vez que este foi o débito apurado pela empresa no período. Apresenta, também, balancete do período em questão (doc. 05), bem como planilha de apuração da base de cálculo de CSLL de setembro de 2004 (doc. 06).

Aborda a vedação contida no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, transcrevendo ementas de julgados dos Conselhos de Contribuinte favoráveis à compensação de recolhimento de estimativa a maior que o devido e reportando-se à nova disciplina da matéria, veiculada na Instrução Normativa SRF nº 900/2008.

Por fim, esclarece que não utilizou os valores recolhidos indevidamente na apuração realizada ao final do período, *uma vez que em momento algum ele foi declarado na sua DIPJ, conforme se atesta pela Ficha 16 (doc. 04) e Ficha 17 da DIPJ/2005 (doc. 07).*

Aos autos digitalizados no e-processo está juntado despacho no qual a Primeira Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF declina da competência para julgamento destes autos em favor da 1ª Seção.



Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

A não-homologação da compensação está fundamentada no fato de o crédito decorrer *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 da Pessoa Jurídica (IRPJ) 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 CSLL do período, vedação contida no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004.*

A legislação consolidada no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (art. 895) autoriza a Receita Federal a expedir instruções necessárias à efetivação de compensação pelos contribuintes. No mesmo sentido veio também redigido o §5º incluído no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 66/2002, atualmente transportado para o § 14 desde a edição da Lei nº 11.051/2004:

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)

[...]

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

E este poder normativo pode se materializar tanto no âmbito da definição de procedimentos operacionais, como na fixação de restrições materiais já presentes na lei que estabelece a incidência tributária ou concede benefícios fiscais. Contudo, ao operar sob este segundo direcionamento, tem-se a dita eficácia retroativa da norma interpretativa, que se verifica ainda que a Administração Tributária assim não a declare expressamente.

Relativamente aos indébitos de estimativas, a restrição inserta a partir da Instrução Normativa SRF nº 460/2004 não pode ser tida como procedimental. Não há espaço para a Administração Tributária definir, para além das normas que estabelecem a incidência do IRPJ ou da CSLL, em qual momento é possível pleitear a restituição ou compensar um recolhimento indevido decorrente de erro na determinação ou recolhimento de estimativas.

Eventualmente poder-se-ia dizer que não é possível a formação de indébitos em recolhimentos estimados em razão de eles não se constituírem, propriamente, em pagamentos, na medida em que não extinguem uma obrigação tributária principal, aproximando-se, mais, de obrigações acessórias impostas aos contribuintes que optam pela apuração anual do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para não se sujeitar à regra geral de apuração trimestral destas bases de cálculo. Esta interpretação, porém, exigiria que a Administração Tributária se posicionasse contrariamente à formação de indébitos de

estimativas a qualquer tempo, e não apenas na vigência das Instruções Normativas que veicularam a dita proibição, como já verificado em outros litígios apreciados por esta Relatora.

Por certo há questões de ordem operacional que merecem a atenção da Administração Tributária, especialmente quanto a eventuais abusos na alegação de indébitos desta natureza, com vistas a antecipar a utilização de saldo negativo que somente se formaria ao final do ano-calendário.

Todavia, esta Relatora já concluiu, em voto anterior apresentado a esta Turma, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei nº 9.430/96, que a supressão da referida vedação, veiculada com a Instrução Normativa RFB nº 900/2008, melhor se adequou à sistemática de apuração anual do IRPJ e da CSLL:

Relevante notar que durante a vigência das Instruções Normativas SRF nº 460/2004 e 600/2005, ou seja, no período de 29/10/2004 a 30/12/2008 (até ser publicada a Instrução Normativa RFB nº 900/2008), a Receita Federal buscou coibir a utilização imediata de indébitos provenientes de estimativas recolhidas a maior, assim dispondo:

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004

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.

Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005

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.

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 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.

As antecipações recolhidas deveriam ser, primeiro, confrontadas com o tributo determinado na apuração anual, e só então, se evidenciada a existência de saldo negativo, seria possível a utilização do indébito. E este crédito, na forma da interpretação veiculada no Ato Declaratório Normativo SRF nº 03/2000, seria atualizado com juros à taxa SELIC a partir do mês subsequente ao do encerramento do ano-calendário:



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.**

EVERARDO MACIEL

De outro lado, porém, é possível interpretar que a Lei nº 9.430/96, ao autorizar a dedução das antecipações recolhidas, admite somente aquelas recolhidas em conformidade com caput de seu art. 2º:

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, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§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. (negrejou-se)

Diante deste contexto, tem-se por formalmente correto o procedimento adotado pela recorrente: as estimativas recolhidas a maior não poderiam ser deduzidas na apuração anual do IRPJ, e o crédito dali decorrente, atualizado com juros à taxa SELIC a partir do recolhimento indevido, poderia ser utilizado em compensação, mediante apresentação de DCOMP, inclusive para liquidação do próprio IRPJ apurado no ajuste do mesmo ano-calendário, mas, evidentemente sem a dedução daquelas parcelas excedentes.



O mesmo raciocínio é aplicável às estimativas de CSLL, na medida em que a Lei nº 9.430/96 determina a sua apuração em consonância com o dispositivo antes citado:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

Eventualmente a contribuinte pode, por facilidade operacional, computar estimativas recolhidas indevidamente na formação do saldo negativo, mas este procedimento em nada prejudica o Fisco, na medida em que desloca para momento futuro a data de formação do indébito e assim reduz os juros de mora sobre ele aplicáveis.

Por outro lado, se a contribuinte erra ao calcular ou recolher a estimativa mensal, não se vislumbra, ante o contexto exposto, obstáculo legal ao pedido de restituição ou à compensação deste indébito antes de seu prévio cômputo na apuração ao final do ano-calendário. Comprovado o erro e, por conseqüência, o indébito, o pedido de restituição ou a declaração de compensação já podem ser apresentados, incorrendo juros de mora contra a Fazenda a partir do mês subsequente ao do pagamento a maior, na forma do art. 39, § 4º da Lei nº 9.250/95 c/c art. 73 da Lei nº 9.532/97. Em conseqüência, por ocasião do ajuste anual, o contribuinte deve confrontar, apenas, as estimativas que considerou devidas, sob pena de duplo aproveitamento do mesmo crédito.

Ainda, ao se interpretar que somente as estimativas devidas na forma da Lei nº 9.430/96 são passíveis de dedução na apuração anual do IRPJ ou da CSLL, impõe-se a conclusão que, mesmo após o encerramento do ano-calendário, se o contribuinte identificar um erro em sua apuração e ele repercutir não só em sua apuração final, mas também no resultado de seus balancetes de suspensão/redução, tem ele o direito de pleitear o indébito na data do recolhimento da estimativa correspondente, ao invés de apenas reconstituir a apuração anual do IRPJ ou da CSLL.

Esta interpretação, frise-se, tem por pressuposto a ocorrência de erro no cálculo ou no recolhimento da estimativa. Não está aqui abarcada a mudança de opção quanto à sistemática de cálculo das estimativas, formalizada definitivamente quando o sujeito passivo determina o valor inicialmente recolhido com base na receita bruta e acréscimos ou em balancetes de suspensão/redução.

Logo, não se admite, aqui, que a contribuinte, após apurar e recolher estimativa com base em balancete de suspensão/redução, sem o prévio confronto com o valor devido com base na receita bruta e acréscimos, pretenda como indébito o excedente que se verificaria caso tivesse adotado esta segunda sistemática para cálculo da estimativa. Da mesma forma, não lhe cabe, após efetuar recolhimentos com base na receita bruta e acréscimos, apurar estimativas menores com base em balancetes de suspensão/redução, para pleitear a diferença como se indébitos fossem.

A legislação tributária está erigida no sentido da definitividade daquela opção de cálculo ao exigir, por exemplo, que os balancetes de suspensão/redução estejam escriturados até a data fixada para o seu pagamento. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, referenciado no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, assim dispõe acerca dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução de estimativas:



Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.

E, com maior detalhamento, a Instrução Normativa SRF nº 51, de 31 de outubro de 1995 especificou a forma a ser observada no levantamento dos referidos balanços ou balancetes de suspensão ou redução:

Art. 10. A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso (art. 12), é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

II - reduzir o valor do imposto ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

§ 1º A diferença verificada, correspondente ao imposto de renda pago a maior, no período abrangido pelo balanço de suspensão, não poderá ser utilizada para reduzir o montante do imposto devido em meses subsequentes do mesmo ano-calendário, calculado com base nas regras previstas nos arts. 3º a 6º.

§ 2º Caso a pessoa jurídica pretenda suspender ou reduzir o valor do imposto devido, em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário, deverá levantar novo balanço ou balancete.

[...]

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

[...]

§ 1º O resultado do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 25 a 27.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior alcança, inclusive, o ajuste relativo ao diferimento do lucro inflacionário não realizado do período em curso, observados os critérios para sua realização.

§ 3º Para fins de determinação do resultado, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro "Registro de Inventário".

§ 4º A pessoa jurídica que possuir registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do ano-calendário ou do

encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

§ 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 mês.***

§ 6º Os balanços ou balancetes somente produzirão efeitos para fins de determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no decorrer do ano-calendário.

[...]

Art. 14. A demonstração do lucro real relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes a que se referem os arts. 10 a 13, deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, observando-se o seguinte:

I - a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, o contribuinte deverá determinar um novo lucro real para o período em curso, desconsiderando aqueles apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário.

II - as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real correspondentes aos balanços ou balancetes, deverão constar, discriminadamente, na Parte A do LALUR, para fins de elaboração da demonstração do lucro real do período em curso, não cabendo nenhum registro na Parte B do referido Livro.

Destaque-se, ainda, que não há indébitos quando, após efetuar recolhimentos estimados com base na receita bruta, o contribuinte passa a suspendê-los ou reduzi-los por meio dos balancetes, demonstrando que o valor do imposto/contribuição já pago, ou o somatório dele com a estimativa do mês, supera o devido com base no lucro real (balancetes suspensão/redução).

As únicas opções no curso do ano calendário são: pagar com base na receita bruta, reduzir esse valor com base no balancete ou suspender o pagamento com base também em balancete. Ou seja, se o valor pago no decorrer do período superar o devido com base em balancete de suspensão/redução, o máximo efeito que a contribuinte pode extrair dos referidos balancetes é deixar de pagar o tributo, até que ele se torne novamente devido, seja pela mera apuração da estimativa com base na receita bruta, seja com base no lucro acumulado em balancetes de redução.

Logo, o pagamento indevido de estimativas caracteriza-se na hipótese de erro no recolhimento. Se o valor efetivamente pago foi superior ao devido, seja com base na receita bruta, seja com base no balancete de suspensão/redução, essa diferença é passível de restituição ou compensação, e esse pedido ou utilização pode, inclusive, ser feito no curso do ano-calendário, já que independente de evento futuro e incerto.

Neste sentido, aliás, já se manifestou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal, ao publicar a Solução de Consulta nº 285/2009, em resposta ao questionamento formulado nos autos do processo administrativo nº 10909.000244/2009-69:



ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
SALDO NEGATIVO. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO.

Em regra, o saldo negativo de IRPJ apurado anualmente poderá ser restituído ou compensado com o imposto de renda devido a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, mediante a entrega do PER/Dcomp.

A diferença a maior, decorrente de erro do contribuinte, entre o valor efetivamente recolhido e o apurado com base na receita bruta ou em balancetes de suspensão/redução, está sujeita à restituição ou compensação mediante entrega do PER/Dcomp.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 2º e 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 35; ADN SRF nº 3, de 2000; IN RFB nº 900, de 2008, arts. 2º a 4º e 34.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL
SALDO NEGATIVO. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO.

Em regra, o saldo negativo de CSLL apurado anualmente poderá ser restituído ou compensado com devido a contribuição devida a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, mediante a entrega do PER/Dcomp;

A diferença a maior, decorrente de erro do contribuinte, entre o valor efetivamente recolhido e o apurado com base na receita bruta ou em balancetes de suspensão/redução, está sujeita à restituição ou compensação mediante entrega do PER/Dcomp.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 2º e 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 35; ADN SRF nº 3, de 2000; IN RFB nº 900, de 2008, arts. 2º a 4º e 34.

No presente caso, a contribuinte juntou, à sua manifestação de inconformidade, cópia da ficha de apuração de CSLL por estimativa em setembro de 2004, com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, informando que sobre a base de cálculo de R\$ 5.361.000,45 foi apurado CSLL no valor de R\$ 482.490,04, que reduzido por CSLL devido em meses anteriores (R\$ 384.024,73), resultou no saldo a pagar de R\$ 98.465,31 (fl. 66/69), inferior ao recolhimento de R\$ 110.190,07, confirmado na análise eletrônica da DCOMP nº 16272.11093.141204.1.3.04-0812. À fl. 30 consta recibo de entrega da DIPJ/2005, datado de 29/06/2005 e, nos sistemas informatizados da Receita Federal, verifica-se que a DIPJ entregue nesta data contém as informações de fl. 66/69, permanece ativa e foi processada sob nº 0970070.

Nada nos autos permite negar a possibilidade de que a contribuinte tenha errado ao apurar a estimativa em balancete de suspensão/redução levantado em setembro de 2004. E, demais disto, ao contrário do que aventou a autoridade julgadora, o recolhimento indevido de estimativa verificado em setembro de 2004 não integrou o montante deduzido, a título de antecipações, na apuração de CSLL do ano-calendário 2004.

De fato, a sistemática de preenchimento da Ficha 16 da DIPJ/2005, em caso de estimativas apuradas com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, transporta para o mês seguinte, como *CSLL Devida em Meses Anteriores*, o valor da *CSLL Apurada* no mês anterior, de forma que a dedução destas estimativas no ajuste anual 2004 (R\$ 773.905,78, fl. 40 juntada pela autoridade julgadora) foi composta, em setembro de 2004, pela parcela de R\$ 98.465,31 informada na DIPJ, e não pela estimativa de R\$ 110.190,07, informada em DCTF (fls. 66/69).

Acrescente-se, também, que a contribuinte apurou, em sua DIPJ, saldo de CSLL a pagar igual a zero, dado que a CSLL devida no período foi idêntica às antecipações do ano-calendário 2004 (R\$ 773.905,78), inexistindo, em princípio, saldo negativo no ano-calendário no qual pudesse estar computada a estimativa recolhida a maior no período aqui tratado. De toda sorte, os sistemas informatizados da Receita Federal confirmam que não houve a apresentação de Pedido de Restituição – PER ou DCOMP indicando indébito correspondente a saldo negativo de CSLL no ano-calendário 2004.

Registre-se, ainda, a apresentação, pela recorrente, de balancete de redução levantado em 30/09/2004, acusando o resultado acumulado desde 01/01/2004 no valor de R\$ 7.657.515,43, que ajustado por adições, exclusões e compensações, resulta na base de cálculo informada na DIPJ de R\$ 5.361.000,45 (fls. 70/83).

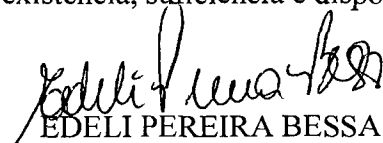
Assim, cabe aqui afastar a não-homologação da compensação, que teve por fundamento a impossibilidade de a contribuinte utilizar indébitos formados a partir de recolhimentos de estimativas. Porém, para afirmar a homologação da compensação, é necessária a prova da existência, suficiência e disponibilidade do indébito alegado.

De fato, a desconstituição do único fundamento da decisão – impossibilidade de aproveitamento de indébitos decorrentes de recolhimentos de estimativas – é insuficiente para concluir pela integridade da formação do crédito, dado que as análises da autoridade administrativa foram interrompidas em aspecto preliminar, qual seja, a possibilidade do pedido. Superada esta preliminar, necessária se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Ou seja, a homologação expressa exige que a contribuinte comprove, perante a autoridade administrativa que a jurisdiciona, o erro cometido no balancete de suspensão/redução de setembro de 2004, a sua adequação para a formação do indébito de R\$ 11.724,76, e a correspondente disponibilidade, mediante confirmação dos elementos juntados a estes autos de que esta parcela da estimativa não foi utilizada para liquidação do tributo devido no ajuste anual, ou para formação do correspondente saldo negativo.

Registre-se, inclusive, o entendimento expresso pela maioria desta Turma Ordinária, no sentido de que, enquanto a contribuinte não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve-lhe ser facultada nova manifestação de inconformidade, possibilitando-lhe a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reconhecer a possibilidade de formação de indébitos em recolhimentos por estimativa, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela autoridade preparadora, com o conseqüente retorno dos autos à jurisdição da contribuinte, para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação.


EDELI PEREIRA BESSA – Relatora

Declaração de Voto

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO

A lide versa sobre a determinação das regras aplicáveis a pedido de compensação, quando o crédito do contribuinte decorre de pagamento a título de estimativa mensal, que ele alega ser indevido ou maior do que o devido. De um lado a DRF e a DRJ entendem que é aplicável o art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, e que este artigo não admite repetição de estimativa indevida ou a maior. De outro o contribuinte entende que tal dispositivo não se aplica ao caso e sustenta ter direito a compensação pleiteada.

Deste modo, é preciso identificar e analisar a legislação aplicável.

São aplicáveis ao caso: os arts. 165, 170 e 170-A do Código Tributário Nacional (CTN); o art. 74 da Lei nº. 9.430, com as atualizações; e a IN SRF nº. 460, de 18 de outubro de 2004, que entrou em vigor na data da publicação conforme seu art. 77.


Porém, como dito acima, o cerne da questão está no art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, que trata do direito de repetição e que precisa ter sua aplicabilidade ao caso analisada. Ele estabelece o seguinte (grifei):

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.

O mesmo texto foi adotado no art. 10 da IN SRF nº. 600, de 2005. Porém, na IN RFB nº. 900, de 2008, não existe mais a regulamentação de pagamento indevido de estimativa.

Dessarte, inicialmente, é necessário analisar se a alteração posta pela IN RFB nº. 900, de 2008, atinge os fatos ocorridos ao tempo da vigência da IN SRF nº. 460, de 2004.

Entendo que a circunstância da IN RFB nº. 900, de 2008, não mais tratar da questão apenas retrata uma opção normativa diferente, com efeitos a partir da sua vigência e que não retroagem. Ou seja, o fato da IN RFB nº. 900, de 2008, não mais repetir as restrições



estabelecidas no art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, e da IN SRF nº. 600, de 2005, não retira a eficácia normativa destas aos fatos ocorridos no período em que elas tiveram vigência. Isso porque uma eventual aplicação retroativa de norma só seria admissível se esta fosse expressamente interpretativa, o que não é o caso, pois não há na IN RFB nº. 900 nenhuma regra expressamente interpretativa do art. 10 da IN SRF nº 460, de 2004, ou da IN SRF nº. 600, de 2004.

Também, me parece muito difícil sustentar que a alteração de conteúdo nas instruções normativas retrate uma mudança de interpretação da Administração, quanto ao correto tratamento legal de eventuais pagamentos indevidos das estimativas mensais, revelando uma ilegalidade da IN SRF nº. 460, de 2004. Ao contrário, como as instruções normativas declaram que regulamentam a repetição de indébito e a compensação, só se pode afirmar que as alterações de conteúdo retratam uma alteração da regulamentação dada a essas matérias. Nessa linha, uma alteração da regulamentação não traz, por si só, nada que indique uma ilegalidade da IN SRF nº. 460, de 2004, que afastasse sua eficácia normativa.

Assim, o art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, é a regra vigente e aplicável aos fatos constantes deste processo. Resta analisar se o seu alcance é o afirmado pela DRF e DRJ, ou não.

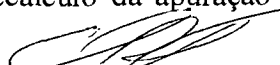
Como se depreende da transcrição do artigo 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, ele literalmente determina que os pagamentos de estimativas indevidos ou a maior só podem ser utilizados ou na dedução do tributo devido na apuração anual (IRPJ ou CSLL), ou para compor o saldo negativo (de IRPJ ou CSLL). Deste modo, a interpretação defendida pela DRF e pela DRJ parece congruente com a literalidade do dispositivo e, portanto, correta.

De outra banda, a interpretação de que a regra não alcança pagamentos indevidos ou a maior, mas, sim, as estimativas regularmente calculadas, só seria aceitável em decorrência de uma mitigação da literalidade do texto da instrução normativa para sua adequação à lei. O que leva a indagar se existiria alguma inconformidade da instrução com a lei, caso a instrução normativa regulamentasse a repetição como se depreende da sua leitura imediata.

Para buscar resposta a esta pergunta, é preciso primeiro considerar as regras relativas ao IRPJ e à CSLL. Conforme estas regras, os sistemas de apuração do IRPJ são o do lucro real, presumido ou arbitrado. A opção por cada um desses sistemas determina sistemática similar para a CSLL. O período de apuração dos 3 sistemas de quantificação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL é trimestral. Excepcionalmente, na sistemática do lucro real é possível a opção por período de apuração trimestral ou anual, sendo que no caso de apuração anual, a pessoa jurídica fica obrigada a antecipações mensais, que serão consideradas na apuração anual do tributo (IRPJ ou CSLL).

Registrada a excepcionalidade do período de apuração anual e do seu mecanismo de antecipações, com base em estimativas ou balancetes de suspensão ou redução, computadas na apuração anual do tributo, e considerando a complexidade do sistema e a necessidade de administração da tributação, me parece razoável e necessária a regulamentação da repetição de antecipações indevidas. Principalmente se a repetição ocorre após o encerramento do período de apuração.

De fato, se a repetição ocorrer após a apuração final, caso seja admitida a repetição da estimativa, seria preciso o recálculo da apuração anual e demais providências



indispensáveis ao acerto. Nessa situação, é mais simples que todo o ajuste seja feito na apuração final e que a repetição seja limitada a eventual saldo negativo. Além disto, podem existir situações em que a estimativa, na hora de seu cálculo, seja correta, mas que sua quantificação possa vir a ser reduzida em decorrência de evento futuro e posterior a apuração anual. Nessas situações, não seria adequado dizer que o recolhimento da estimativa foi indevido, no momento em que foi feito, e seria razoável liquidar a situação na apuração anual.

Assim, existem razões de ordem operacional que justificam a regulamentação da repetição de pagamento indevido de estimativa nos moldes em que estabelece a letra do art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004.

Inclusive, o art. 5º da In SRF nº. 460, de 2004, regulamenta a restituição do saldo negativo do IRPJ e da CSLL:

Art. 5º Os saldos negativos do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) poderão ser objeto de restituição:

I – na hipótese de apuração anual, a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração;

II – na hipótese de apuração trimestral, a partir do mês subsequente ao do trimestre de apuração.

Além disto, como acima consignado, a regra posta pela instrução normativa não afeta o conceito de pagamento indevido de tributo veiculado no art. 165 do CTN, pois se tratam de antecipações e não do tributo apurado ao fim do período. De sorte que não vejo razão para diminuir o alcance do disposto no art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004.

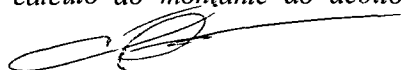
Ademais, o próprio Decreto 3.000, de 1999, repetindo previsão legal, admite a regulamentação da repetição do indébito do IRPJ pela Receita Federal, como estabeleceu art. 895, *in verbis* (grifei):

Art. 895. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de imposto de renda, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá optar pelo pedido de restituição do valor pago indevidamente ou a maior, observado o disposto nos arts. 892 e 900 (Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, § 2º, e Lei nº 9.069, de 1995, art. 58).

§ 1º Entende-se por recolhimento ou pagamento indevido ou a maior aquele proveniente de:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de imposto, quando efetuado por erro, ou em duplicidade, ou sem que haja débito a liquidar, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na



elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao recolhimento ou pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal expedirá instruções necessárias ao cumprimento do disposto neste artigo (Lei nº 8.383, de 1991, art. 66, § 4º, e Lei nº 9.069, de 1995, art. 58).

Com base no exposto, entendo estar dentro do poder de regulamentação e sem lesão ao conceito de pagamento indevido a vedação feita no art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004. Deste modo entendo que o dispositivo proíbe a repetição de antecipações indevidas ou a maior que o devido e obriga que seu aproveitamento seja na apuração final e, se houver saldo negativo, via repetição deste.

Por estas razões, voto por julgar negar provimento ao Recurso Voluntário, para não reconhecer o direito creditório e não homologar a compensação pleiteada.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO