



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

**Processo n°** 10467.720006/2004-13  
**Recurso n°** 177.671 Voluntário  
**Acórdão n°** **1202-00.408 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 9 de novembro de 2010  
**Matéria** CSSL COMPENSAÇÃO ESTIMATIVA  
**Recorrente** CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL LTDA. (sucessora por incorporação da COMPANHIA PARAÍBA DE CIMENTOS PORTLAND - CIMEPAR)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSSL**

Ano-calendário: 2004

CSSL. ANTECIPAÇÕES DO TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO. COMPENSAÇÃO.

A diferença de antecipação realizada a maior anteriormente a vigência da IN SRF n° 460/2004, pode ser deduzida do imposto de renda da pessoa jurídica ou contribuição social sobre o lucro líquido relativo aos períodos de apuração mensais subseqüentes ao longo do ano-calendário em curso, mas assim se permite justamente porque envolvidas parcelas de antecipação, mesmo gênero, em valores originais, sem qualquer correção, pois parcelas de antecipação do IRPJ/CSSL que só serão apurados no final do período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado eletronicamente)

NELSON LÓSSO FILHO - Presidente.

(documento assinado eletronicamente)

FLÁVIO VILELA CAMPOS - Relator.

EDITADO EM: 24/11/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósson Filho, Orlando José Gonçalves Bueno, Valéria Cabral Géo Verçoza, Nereida de Miranda Finamore Horta, Carlos Alberto Donassolo, Flávio Vilela Campos.

## Relatório

Trata-se de **recurso voluntário** de interesse de CCB - CIMPOR CIMENTOS DO BRASIL LTDA. (sucessora por incorporação da COMPANHIA PARAÍBA DE CIMENTOS PORTLAND - CIMEPAR interpostos contra acórdão proferido pela 3ª TURMA DA DELEGACIA DA RECEITA FEDERAL DE JULGAMENTO DE BELO HORIZONTE.

### DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO E MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Em razão de conter os elementos necessários à compreensão dos fatos e dos fundamentos que permeiam o litígio, adoto o relatório constante da decisão de primeira instância, o qual transcrevo adiante:

Trata-se de *Declaração de Compensação* mediante a utilização de pretenso “pagamento indevido/a maior” ocorrido em 27/02/2004, no valor de R\$ 10.656,65.

2. O documento acima mencionado encontra-se anexado às fls. 01 a 05 deste processo, e corresponde a:

Data	Crédito		Débito	
	Origem	Valor	Soma débitos	nº débitos
30/04/2004	Pagamento indevido/a maior	R\$ 10.656,65	R\$ 10.656,65	01 Fl. 05

3. Aos 03/08/2004 o contribuinte foi intimado a prestar esclarecimentos acerca do crédito utilizado conforme documento às fls. 07/08. Apesar de cientificado aos 16/08/2004 (AR à fl. 09), não se manifestou.

4. Em análise ao procedimento executado pelo contribuinte, a DRF/João Pessoa-PB emite em 09/12/2004 o Despacho Decisório anexado às fls. 13 a 16, nos seguintes termos:

Não havendo no processo qualquer elemento que comprovasse o indébito alegado pelo contribuinte, o mesmo foi intimado para apresentação de documentos nesse sentido (fls. 07 a 09).

[...]

Deste modo, não comprovado o direito do contribuinte ao crédito compensado por meio da DCOMP nº 09157.76463.300404.1.3.04-3505, impõe-se a sua não-homologação, passando a ser exigível o débito tributário nela compensado (...)

5. O contribuinte foi cientificado do Despacho Decisório em comento aos 17/03/2005, conforme Aviso de Recebimento (AR) à fl. 33. Irresignado, apresenta a manifestação de inconformidade aos 15/04/2005, anexada à fl. 21, onde resumidamente argumenta:

“Em fevereiro de 2004 foi apurada indevidamente a CSLL no valor de R\$ 476.592,71 (quatrocentos e setenta e seis mil, quinhentos e noventa e dois reais e setenta e um centavos) e recolhido em 27/02/2004, posteriormente verificou-se que

o valor real era de R\$ 465.936,06 (quatrocentos e sessenta e cinco mil, novecentos e trinta e seis reais e seis centavos), como mostra demonstrativo anexo”.

Por fim, propugna: “que torne sem efeito a decisão de ausência de compensação visto a comprovação de crédito da CSLL”.

6. Para amparar suas alegações apresenta os documentos anexados às fls. 22 a 32 do processo.

7. Diante da manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, a DRF encaminha o processo a esta DRJ para manifestação acerca do alegado (fl. 41).

#### **DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU**

A decisão recorrida (fls. 42 a 48) não homologou a compensação, conforme ementa abaixo transcrita:

*Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL*

*Ano-calendário: 2004*

#### **DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO**

*Na Declaração de Compensação somente podem ser utilizados os créditos comprovadamente existentes, respeitadas as demais regras determinadas pela legislação vigente para a sua utilização.*

Fundamentou a decisão em especial no entendimento de que na apuração anual de IRPJ e CSLL com pagamento de estimativas mensais, quaisquer pagamentos ou retenções ocorridas no decorrer do período em curso somente podem dar origem a “saldo negativo” (pagamento a maior) no encerramento do período de apuração.

O pretenso indébito invocado pelo contribuinte tem origem no recolhimento efetuado em 27/02/2004, destinado à antecipação da CSLL devida em 31/07/2004 (data do evento: incorporação).

No final do período de apuração em voga – 31/07/2004 – o contribuinte apurou CSLL devida em valor maior do que as antecipações efetuadas no decorrer deste período. Portanto, apurou-se CSLL a pagar, já deduzidas todas as antecipações efetuadas. Assim sendo, inexiste pagamento a maior para a CSLL apurada em 31/07/2004.

#### **DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Cientificada do julgamento de primeira instância 20/02/2008, por meio de ciência postal, conforme AR de folha 58, a interessada ingressou, em 19/03/2008, com recurso voluntário de fls. 60/64 alegando que o recurso voluntário é tempestivo e, em síntese:

Que efetuou pagamento a maior de estimativas nos meses de janeiro e fevereiro de 2004, sendo os créditos indevidamente recolhidos compensados com o valor devido da estimativa referente ao mês de março de 2004.

## Voto

Conselheiro Flávio Vilela Campos, Relator.

O recurso voluntário apresentado é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regulam o processo administrativo fiscal (PAF). Dele conheço.

A questão fundamental trazida à apreciação deste Conselho é Declaração de Compensação de pretensão pagamento indevido ou a maior ocorrido em 27/02/2004, no valor de R\$ 10.656,65.

De início, cabe ressaltar que o crédito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública, para que seja efetivada a compensação, deve ser líquido e certo, segundo dispõe o artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN), a seguir reproduzido:

*“Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.”  
(destaquei)*

Deriva daí que o pressuposto nuclear para a compensação tributária é que o crédito do contribuinte contra a Fazenda Pública se revista de certeza e liquidez. A certeza diz respeito ao reconhecimento por parte da Secretaria da Receita Federal do Brasil quanto à possibilidade de o contribuinte compensar-se de supostos indébitos. Já a liquidez do direito há de ser comprovada pela prova documental do montante compensável, a ser reconhecido pelo devedor.

No caso sob análise, o crédito utilizado advém de pagamento em valor maior que o devido, originado no DARF anexado à fl. 22, destinado ao pagamento da CSLL-estimativa mensal apurada no mês de janeiro de 2004, sendo declarada sua compensação com CSLL-estimativa mensal apurada no mês de março de 2004.

Pela legislação relativa à apuração do imposto de renda pessoa jurídica e contribuição social sobre o lucro líquido (IRPJ e CSLL), para as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real, têm-se que os pagamentos efetuados pela contribuinte no decorrer dos meses do ano civil são recolhimentos por estimativa, configurando antecipações do tributo devido no final do período anual de apuração. Ou seja, a interessada, porquanto fez a opção prevista no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, fica obrigada aos recolhimentos mensais por estimativa, com base na receita bruta, devendo, ao final do período de apuração anual, proceder ao confronto entre os valores recolhidos por estimativa e o valor devido do IRPJ/CSLL apurado, conforme bem elucidou a decisão recorrida, literalmente:

### “APURAÇÃO DA CSLL

14. Inicialmente, cabe esclarecer que, à apuração da base de cálculo e o pagamento da CSLL aplicam-se as mesmas regras para a apuração do IRPJ, ressalvadas as normas específicas contidas na legislação vigente. Este procedimento está determinado no art. 28 da Lei nº 9.430, de 1996:

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.

15.Então vejamos, considerando a mesma Lei nº 9.430, de 1996:

Art.1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

§1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

[...]

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.

[...]

§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.

[...]

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

§1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I -pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no §2º;

II -compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subseqüente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Por sua vez, a Lei nº 8.981, de 1995:

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 Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário. (Redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995)”

16. Vale dizer, a apuração do IRPJ e da CSLL para as empresas optantes pelo lucro real ocorre trimestralmente, nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. Contudo, a legislação vigente facultou a estas empresas a apuração do IRPJ e da CSLL anualmente, desde que as empresas em questão efetuassem a antecipação do IRPJ e CSLL mensalmente no decorrer do período, mediante regras específicas.

Neste ponto, torna-se primordial definir a natureza jurídica dos recolhimentos mensais por estimativa. Destaca-se para tanto comentário extraído do Regulamento do Imposto de Renda 1999 – Anotado e Comentado, Volume I, página 264, São Paulo: FiscoSoft Editora Ltda: 1999, sobre o tema “*Manutenção da opção pelas regras de recolhimentos mensais, como estimativa, com apuração do lucro real anual*”, *in verbis*:

*“Deveras, há uma impropriedade na expressão ‘Pagamento por Estimativa’, posto que pagamento é modalidade de extinção de obrigação, fenômeno que não ocorre na estimativa. O melhor seria denominá-los de ‘Recolhimentos mensais por Estimativa’”.*

Portanto, as estimativas mensais, quer calculadas sobre base estimada, quer a partir de balanços ou balancetes de suspensão ou redução, não são extintivas do crédito tributário, vez que constituem mera antecipação do tributo a ser apurado ao final do ano-calendário. Dessa forma, sendo mera antecipação, não há que se falar em pagamento indevido ou a maior.

Assim, ao final do ano-calendário, caso a contribuinte apure saldo negativo do tributo, resta então configurado o pagamento indevido ou a maior, este sim passível de

restituição ou compensação, daí porque, inclusive, o marco inicial de contagem de decadência para repetição ou para o lançamento se dá no último dia do exercício e não nas datas em que realizadas as antecipações.

Dessa forma, repetir antecipação caracteriza flagrante impropriedade, eis que ela só se torna pagamento na data do fato gerador do tributo, pois não se concebe extinção de obrigação tributária que ainda não nasceu. Em decorrência, só a partir do pagamento a maior que o devido surge o direito de restituição ou compensação.

Ocorre, que a vedação expressa a restituição/compensação dos recolhimentos a maior decorrente das antecipações mensais, só foi regulamentada pelo art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, literalmente:

***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.(destaquei)*

Nesse ponto, discordo da decisão recorrida, ao entender que o dispositivo acima transcrito, tem caráter meramente interpretativo, motivo que poderia ter efeito retroativo, aplicando-se desde a edição do ato interpretado, no caso, a Lei nº 9.430, de 1996.

A própria Secretaria da Receita Federal reconhece a possibilidade de restituição de pagamento indevido ou a maior de CSLL a título de estimativa mensal antes da vigência da IN SRF nº 460/2004, conforme se verifica pela leitura de observação presente no ajuda do programa gerador de PER/DCOMP 4.3:

*OBS.: Anteriormente à IN SRF nº 460/2004, não era obrigatória a utilização de pagamento indevido ou a maior de CSLL a título de estimativa mensal na dedução da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve o pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de CSLL do período. Assim, o valor pago a maior a título de estimativa de CSLL de janeiro/2004 (R\$ 400,00) poderá ser objeto de Pedido de Restituição ou de Declaração de Compensação, pois não foi lançado na DIPJ.*

Destarte, concluo que a diferença de antecipação realizada a maior anteriormente a vigência da IN SRF nº 460/2004, pode ser deduzida do imposto de renda da pessoa jurídica ou contribuição social sobre o lucro líquido relativo aos períodos de apuração mensais subseqüentes ao longo do ano-calendário em curso, mas assim se permite justamente porque envolvidas parcelas de antecipação, mesmo gênero, em valores originais, **sem qualquer correção, pois parcelas de antecipação do IRPJ/CSLL que só serão apurados no final do período.**

No que tange a liquidez e certeza do recolhimento a maior que o devido verifica-se que:

a) a recorrente apresentou PER/DCOMP em 30/04/2004, data do vencimento do débito compensado, informando o indébito de R\$ 10.656,65, referente a pagamento a maior de estimativa mensal da CSLL devida no mês de março de 2004, portanto apenas dois meses após seu pagamento (fls. 1/5);

b) a DCTF relativa ao 1º trimestre de 2004 informa a vinculação da referida compensação para fins de quitação da estimativa do mês de março/2004 (fls. 10/13);

c) foi juntada à fl. 22 cópia do DARF de pagamento objeto da PER/DCOMP;

d) a recorrente juntou demonstrativos de apuração da CSLL e IRPJ nas fls. 25/32;

e) na ficha 16 da DIPJ 2004 são informados valores equivalentes aos apresentados na PER/DCOMP e DCTF (118/120).

Merece ainda destacar, que apesar da recorrente ter apurado CSLL a pagar no final do período de apuração, como salientou a decisão recorrida, os valores das estimativas utilizadas como dedução em sua DIPJ são os valores apurados nas estimativas mensais. Portanto, exatamente conforme informado na DIPJ, DCTF e PER/DCOMP e demonstrados no quadro abaixo:

CSLL	Valor Declarado - R\$	Valor recolhido a maior - R\$	Diferença apurada/crédito - R\$	Período de apuração	Data do pagamento	Processo
Janeiro	465.936,06	476.592,71	+ 10.656,65	31/01/2004	27/02/2004	10467.720006/2004-13
Fevereiro	397.753,75	408.048,56	+ 10.294,81	29/02/2004	31/03/2004	10467.720007/2004-50
Março	500.403,81	479.452,35	- 20.951,56	31/03/2004	30/04/2004	
Valor compensado			20.951,56			

Assim, entendo que a recorrente logrou demonstrar a existência de recolhimento a maior de estimativa da CSLL relativa ao mês de janeiro de 2004.

Portanto, a diferença de antecipação realizada a maior mês de janeiro de 2004, no valor de R\$ 10.656,65, pode ser deduzida do imposto de renda da pessoa jurídica relativo ao período de apuração mensal de março do ano-calendário em curso, em valores originais, **sem qualquer correção.**

**Dispositivo**

Isso posto, voto por dar provimento ao recurso, para homologar a compensação declarada no limite do crédito pleiteado sem qualquer correção.

(documento assinado eletronicamente)

Flávio Vilela Campos - Relator