



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

Processo nº 10680.916444/2009-57
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1801-01.038 – 1ª Turma Especial
Sessão de 13 de junho de 2012
Matéria PER/DCOMP
Recorrente RURAL SEGURADORA S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO. ADMISSIBILIDADE.

Constitui crédito tributário passível de compensação o valor efetivamente comprovado do saldo negativo de CSLL decorrente do ajuste anual.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da Per/DComp restringe-se a aspectos como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela autoridade administrativa que jurisdiciona a Recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, para determinar o retorno dos autos à unidade de jurisdição da Recorrente para se pronunciar sobre o valor do direito creditório pleiteado e a respeito dos pedidos de compensação dos débitos, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Relatora

Composição do Colegiado: Participaram do presente julgamento os Conselheiros Carmen Ferreira Saraiva, Cristiane Silva Costa, Maria de Lourdes Ramirez, Marcos Vinícius Barros Ottoni, Guilherme Pollastri Gomes da Silva e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) em 31.10.2008, fls. 13-24, utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior no valor total de R\$24.326,73 de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) determinada sobre a base de cálculo estimada, código nº 2469, efetuado em 31.03.2006.

Em conformidade com o Despacho Decisório Eletrônico, fl. 12, as informações relativas ao reconhecimento do direito creditório foram analisadas das quais se concluiu pelo indeferimento do pedido.

Restou esclarecido que

Limite do crédito analisado, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão informado no PER/DComp: 8.626,84. Analisadas 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 da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou 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.

Cientificada em 29.04.2009, fl. 25, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade em 29.05.2009, fls. 01-06, argumentando em síntese que discorda da conclusão da análise do pedido.

Suscita que se trata de Per/DComp com utilização de crédito de IRPJ e de CSLL relativamente ao ano-calendário de 2006 para fins de compensação com os débitos ali indicados. Defende que incorreu em erro na indicação da natureza do crédito, já que o correto seria indicar saldo negativo e não pagamento indevido ou a maior.

Explica que o valor do direito creditório pleiteado deve ser deferido, em conformidade Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 e com as cópias da guia de recolhimento e da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF) juntadas aos autos. Esclarece que não apresentou documento retificador por impossibilidade procedimental.

Procura demonstrar que não há que se falar em inexistência de direito líquido e certo, de modo que a exigência dos débitos confessados e regularmente compensados é manifestadamente insubsistente e não encontra amparo legal. Expõe que uma vez reconhecida a inexistência destes débitos, a incidência de juros de mora e aplicação da multa de mora são consequentemente indevidas, já que não se pode caracterizar a circunstância de inadimplência.

Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referências a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui

Por todo o exposto, requer a Manifestante se digne V.Sa. a julgar procedente a presente Manifestação de Inconformidade, a fim de que seja desconstituído e anulado o referido lançamento tributário indevidamente efetuado, consubstanciado no Despacho Decisório nº 831642899, por sua comprovada insubsistência fático-jurídica, bem como seja retificada internamente pela Secretaria da Receita Federal a PER/DCOMP nº 13490.71269.311006.1.3.04-7395 na ficha Dados Iniciais, na página 1, no campo Tipo de Crédito Pagamento Indevido ou a Maior para Tipo de Crédito Saldo Negativo de CSLL do ano calendário de 2006 e consequentemente seja suspensa a exigibilidade da cobrança do débito levantado pela Autoridade Fiscal.

Nestes Termos,

Pede Deferimento.

Está registrado como resultado do Acórdão da 2ª TURMA/DRJ/BHE/MG nº 02-24.474, de 17.11.2009, fls. 32-39: “Manifestação de Inconformidade Improcedente”.

Restou ementado

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Exercício: 2007

Declaração de Compensação A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que sofrer retenção a maior de imposto de renda sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto, ou efetuar pagamento a maior de imposto de renda ou de contribuição social a título de estimativa mensal, poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução da CSLL devida ao final do correspondente período de apuração ou para compor o saldo negativo de CSLL do período.

Notificada em 16.02.2011, fl. 42, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 18.03.2011, fls. 43-52, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge e reitera os argumentos apresentados na impugnação.

Conclui

Por todo exposto, requer o Recorrente seja dado provimento ao presente Recurso, reconhecendo a regularidade da compensação efetuada, a partir da retificação, de ofício, da PER/DCOMP nº 13490.71269.311006.1.3.04-7395, alterando apenas o período de apuração do crédito, de fevereiro de 2006 para dezembro de 2006, pela inexistência de saldo devedor de CSL a pagar apurado no encerramento do ano-calendário de 2006.

Adicionalmente, requer a Recorrente que as PER/DCOMPs relacionadas ao crédito decorrente da compensação efetuada nos presentes autos sejam analisadas por este Eg. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais conjuntamente, de forma a

se evitar divergências entre os procedimentos adotados quando da compensação dos valores apurados no ano-calendário de 2006.

Por fim, caso o entendimento manifestado no presente recurso não seja corroborado por este Conselho Administrativo, sendo necessário o recolhimento dos valores ora cobrados no presente processo, requer a imediata restituição do indébito apurado no ano-calendário de 2006, à título de recolhimento indevido ou a maior de IPRJ/CSL estimados, com a correção dos Juros Selic, tendo em vista a impossibilidade de retificação da DIPJ 2007.

Nestes Termos,

Pede Deferimento.

É o Relatório.

Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência. Assim, dele tomo conhecimento.

A Recorrente suscita que a Per/DComp deve ser deferida.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. Posteriormente, ou seja, em de 30.12.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. O procedimento de apuração do direito creditório não prescinde comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de tributo pago a maior.

O regime de tributação com base no lucro real anual, prevê que a pessoa jurídica que efetuar pagamento de tributo a título de estimativa mensal pode utilizá-lo ao final do período de apuração na dedução do devido ou para compor o saldo negativo, ocasião em que se verifica a sua liquidez e certeza. A partir de 30.11.2009, foi expressamente afastada a vedação de utilização do crédito proveniente de pagamento mensal a maior de estimativa do IRPJ e da CSLL, para fins de compensação com débitos tributários, cuja matéria é tratada em sede de norma complementar. Sobre a retroatividade de seus efeitos, vale ressaltar que a legislação tributária abrange as normas complementares que incluem os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas superiores, necessários à perfeita execução das leis. Como têm caráter meramente elucidativo e explicitador, apresentam nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir fatos anteriores ao seu advento. Assim, em relação à compensação tributária, tem-se que o permissivo regulamentar de

utilização do crédito proveniente de pagamento mensal a maior de estimativa do IRPJ e da CSLL alcança o Per/DComp formalizado antes da sua vigência.¹

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente detalhar os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitadas. Por seu turno, a autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal. Desta forma, a comprovação, de maneira inequívoca, a liquidez e a certeza do valor pleiteado a título de restituição gera direito à compensação de débito até o valor reconhecido ².

A presente 1ª Turma Especial da 1ª Seção do CARF examinando esta mesma questão de direito, pacificou o entendimento, de acordo com o Acórdão nº 1801-00.597 proferido pela Conselheira Relatora Maria de Lourdes Ramirez na sessão de julgamento de 28.06.2011 no processo nº 19647.010657/2006-10, no seguinte sentido:

A questão que se coloca para análise nestes autos se refere à possibilidade de haver recolhimento indevido ou a maior no cálculo e pagamento de estimativas mensais no curso do ano-calendário e, havendo tal possibilidade, se isto geraria um indébito a favor do contribuinte passível de restituição e compensação.

Nesse sentido registro que a questão é tormentosa e não se encontra pacificada neste Órgão Colegiado. Muito longe disso, há divergências inúmeras acerca da questão.

Há aqueles que comungam do entendimento esposado pelas autoridades administrativas da DRF e DRJ, consignado nas decisões proferidas nestes autos, no sentido de que para as pessoas jurídicas tributadas com base nas regras do lucro real, o crédito ou o débito decorrente do confronto do pagamento das estimativas, de que trata o artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996, com o valor devido a título de IRPJ e CSLL, só seria apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Antes do encerramento do ano-calendário não haveria, pois, que se falar em tributo a restituir, já que até o último momento poderiam ocorrer eventos

¹ Fundamentação legal: art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, 1º e art. 2º, art. 51 e art. 74 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 73 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 4º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, art. 30 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 96, inciso I do art. 100, inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional, Instrução Normativa RFB nº 973, de 27 de novembro de 2009, Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, art. 269 do Código de Processo Civil, Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005 e art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF e art. 83 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

² Fundamentação legal: art. 37 da Constituição Federal, art. 14, art. 15, art. 16, art. 17, art. 26-A e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

que viriam a alterar o quantum devido a título de IRPJ e CSLL. Assim, partindo da premissa de que o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real somente se concretizaria no final de cada ano-calendário, seria a partir deste evento que se encontraria o saldo do imposto a pagar ou a recuperar, nos termos do artigo 6º, § 1º, I e II, da Lei nº. 9.430, de 1996:

Art. 6º

§ 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 subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Por conta dessa interpretação não haveria que se falar em fluência de juros a partir do recolhimento indevido da estimativa, mas, somente a partir do mês subsequente do ano-calendário seguinte, dado que a geração do indébito somente ocorreria em 31/12 de cada ano, com o surgimento do saldo negativo de IRPJ ou de CSLL.

A interpretação é válida e encontra robustos fundamentos. Ao afastar entendimentos contrários no sentido de que o artigo 74 da Lei nº. 9.430, de 1996, que regula a compensação, ao se referir as vedações, não dispôs expressamente acerca de qualquer restrição à compensação de estimativas pagas a maior ou indevidamente, essa corrente teoriza o entendimento de que não haveria necessidade de se inserir dispositivo específico nessa sentido, pois se estaria a registrar o óbvio já previsto na própria legislação que regulamenta a apuração e o pagamento de estimativas mensais.

Nesse contexto, em relação às críticas quanto às restrições contidas em atos normativos infra-legais, como por exemplo, o discutido artigo 10 da IN SRF nº. 600, de 2005 (também previsto na IN SRF nº 460, de 2004), destacam que tais normas administrativas não se prestariam a criar, modificar ou extinguir direitos, mas sim disciplinar ou regulamentar o exercício de prerrogativas previstas em Lei, esta em sentido formal. Seria possível, assim, fazer referência a um ato administrativo subsequente em relação à situação pretérita, desde que a situação fosse prevista em lei.

Esta relatora por muito tempo comungou desse entendimento. Entretanto, surgem interpretações em outros sentidos, também apoiadas em fortes e sólidos argumentos. Depois de refletir sobre o assunto e sobre os posicionamentos doutrinários estudados, passo a fazer minhas considerações. Nesse sentido

peço permissão para reproduzir as palavras da Ilustre

Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferidas em recentes julgados nesta 1ª. Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que há muito tempo vem estudando o tema com profundidade.

Cumpre ressaltar, assim, que é certo que 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, não há como tratar a restrição inserta a partir da Instrução Normativa SRF nº. 460/2004 como procedimental. Não se vislumbra 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.

Poderia se cogitar de tal possibilidade em razão destes recolhimentos 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.

Neste aspecto, 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.

Assim, 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

Entretanto, a própria Receita Federal mudou seu entendimento, ao suprimir parte da redação do dispositivo, quando da edição da IN RFB nº. 900, de 2009, como se verifica a seguir:

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.

Não é por demais lembrar que o artigo 74 da Lei nº. 9.430, de 1996, já previu, expressamente os casos em que é vedada a compensação:

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.

[...]

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

[...]

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

Todavia, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei nº. 9.430/96, observa-se que a supressão da vedação veiculada com a Instrução Normativa RFB nº. 900/2008 melhor se adequou à sistemática de apuração anual do IRPJ e da CSLL.

De outro giro é possível interpretar, também, 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. (destacou-se)

Diante deste contexto, tem-se que as estimativas recolhidas a maior não poderiam ser deduzidas na apuração anual da CSLL/IRPJ – já que o recolhimento efetuado a maior não observou o regramento acima, posto que feito a maior que o devido - e o crédito daí decorrente, poderia ser utilizado em compensação, mediante apresentação de DCOMP, evidentemente sem a dedução das parcelas excedentes.

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 consequência, 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 consequência, por ocasião do ajuste anual, o contribuinte deve confrontar, apenas, as estimativas que considerou devidas, sob pena de duplo aproveitamento do mesmo crédito.

Ainda, interpretando-se 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, conclui-se 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 abrangida a mudança de opção quanto à sistemática de cálculo das estimativas, formalizada definitivamente quando o contribuinte determina o valor inicialmente recolhido com base na receita bruta e acréscimos ou em balancetes de suspensão/redução.*

Logo, não é admissível que o 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 subseqüentes 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 indêbitos 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 alternativas 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 o 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. Assim, 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.

Aproveito, ainda, o desfecho do retro mencionado Acórdão, adotando-o neste voto, mutatis mutandis, em virtude de ser outro o valor da estimativa ora discutido nos autos:

Imperioso, portanto, para homologação da compensação, a confirmação da existência, suficiência e disponibilidade do

indébito alegado. Ou seja, a homologação expressa exige que a contribuinte comprove, perante a autoridade administrativa que a jurisdiciona, o erro cometido, seja na apuração da estimativa com base em receita bruta, seja com base em balancete de suspensão/redução, a sua adequação para a formação do indébito [...] e a correspondente disponibilidade, mediante prova de que não se valeu desta antecipação para liquidação da CSLL devida no ajuste anual, ou para formação do correspondente saldo negativo.

E isto porque, em verdade, o fato de o único fundamento da decisão ser a impossibilidade de aproveitamento de indêbitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permite concluir pela integridade da formação do crédito. A autoridade administrativa centrou sua decisão, exclusivamente, na possibilidade do pedido, e assim não analisou a efetiva existência do crédito. Superada esta questão, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Tem cabimento, portanto, o exame da situação fática.

A Recorrente diz que incorreu em erro no preenchimento da Per/DComp especificamente na indicação da natureza do crédito, já que o correto seria indicar saldo negativo e não pagamento indevido ou a maio, a despeito do fato de, como alega, ter confessado os referidos débitos em DCTF indicando que foram integralmente extintos mediante pagamentos com DARF.

O fato de o único fundamento da decisão ser a impossibilidade de aproveitamento de indêbitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permite concluir pela integridade da formação do crédito. A autoridade administrativa centrou sua decisão, exclusivamente, na possibilidade do pedido, e assim não analisou a efetiva existência do crédito decorrente do saldo negativo de CSLL. Superada esta questão, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Cumprir registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente 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, nos termos do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972³.

Os efeitos do acatamento da preliminar da possibilidade de deferimento da Per/DComp, cujo pretensão direito creditório se refere ao pagamento de estimativa em valor indevido, impõe, pois, o retorno dos autos à unidade de jurisdição da Recorrente para que seja analisado o mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que

³ Fundamentação legal: art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008 e Instrução Normativa RFB 973, de 27 de novembro de 2009.

comprovada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, bem como com os registros internos da RFB. Também devem ser examinados conjuntamente os Per/DComp que tenham por base o mesmo crédito, ainda que apresentados em datas distintas, se for o caso⁴.

Por todo o exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reconhecer a possibilidade de formação de indébito de saldo negativo de CSLL no ano-calendário de 2006, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela autoridade preparadora, com o conseqüente retorno dos autos à unidade de jurisdição da Recorrente, para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em Per/DComp, inclusive no que diz respeito à juntada por anexação dos processos administrativos, cujas declarações tenham por base o mesmo crédito, ainda que apresentados em datas distintas, se for o caso.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

⁴ Fundamentação legal: art. 9º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e Portaria RFB nº 666, de 24 de abril de 2008, conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001