

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

Processo nº 10768.720246/2007-68
Recurso nº 507.618 Voluntário
Acórdão nº 1101-00.369 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de novembro de 2010
Matéria Dcomp
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/03/2005 a 31/03/2005

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

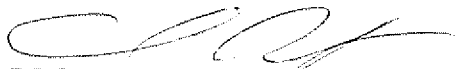
COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. Somente são dedutíveis do IRPJ apurado no ajuste anual as estimativas pagas em conformidade com a lei. O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, com o acréscimo de juros à taxa SELIC, acumulados a partir do mês subsequente ao do 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, 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 consequente retorno dos autos à jurisdição da contribuinte, para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação. Vencido o Conselheiro Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro (Relator), que negava provimento ao recurso voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


FRANCISCO DE SALES RIBEIRO DE QUEIROZ – Presidente


CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO - Relator


EDELI PEREIRA BESSA – Redatora Designada

EDITADO EM:

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz (Presidente da Turma), Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho (Vice-Presidente), Carlos Eduardo de Almeida Guerreiro, Edeli Pereira Bessa, José Ricardo da Silva e Marcos Vinicius Barros Ottoni (Suplente Convocado).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão que considerou improcedente manifestação de inconformidade apresentada em razão de despacho que não homologou compensação, por não reconhecer o direito creditório.

Em 14/07/2005 o contribuinte apresentou declaração, pretendendo compensar seu débito de Cofins, referente ao mês de junho de 2005, no valor original de R\$ 3.426.052,65, com crédito de pagamento da antecipação de IRPJ, referente ao mês de março de 2005 (proc. fls. 3 a 7). Consta da declaração que foi efetuado um recolhimento total de R\$ 23.378.834,86, em abril de 2005 (referente a março de 2005), sendo que R\$ 3.291.433,04 eram indevidos. Documento da Receita Federal confirma o recolhimento dos R\$ 23.378.834,86 (proc. fl. 16).

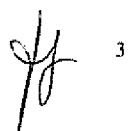
Em 14/11/2008, foi determinado que o presente processo fosse apensado ao processo 10768.720328/2007-11 (proc. fl. 13 e 14). Em 18/11/2008, o processo foi disjuntado e teve trâmite independente (proc. fl. 15)

Em 24/11/2008, parecer conclusivo confirma os dados acima mencionados e, com base no art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, diz que as estimativas mensais pagas a maior não podem ser consideradas como indébito tributário, só sendo aproveitáveis via apuração final ou como saldo negativo de IRPJ, propondo a não homologação da compensação (proc. fls. 19 a 22). Argumenta que as estimativas a maior não são consideradas pagamento a maior, passível de compensação, porque não representam créditos líquidos e certos. Despacho decisório confirma a não homologação (proc. fl. 23) e, em 09/12/2008, é dada ciência ao contribuinte (proc. fl. 27).

Em 19/12/2008 é apresentada manifestação de inconformidade (proc. fls. 31 a 35). O contribuinte alega que o único fundamento para a não homologação foi “a impossibilidade de compensação de estimativa paga a maior antes do encerramento do ano-calendário”. Salienta haver diferença entre antecipação que vem se mostrar maior do que o imposto devido ao fim do período e recolhimento indevido de estimativa. Dá exemplos das duas situações. Conclui que não é caso de compensação de estimativa pagas a maior, mas sim de compensação de pagamento indevido de estimativa.

Em 12/03/2009, a DRJ entendeu aplicável o art. 10 da IN SRF nº. 640, de 2004, e decide pela não homologação do pedido de compensação (proc. fls. 77 a 85). A decisão foi por maioria, ficando vencido o relator original que votou pela improcedência do despacho decisório, por considerar que o art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, afrontava o art 165 do CTN. O voto vencedor destaca que a regra existente no art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, é de observância obrigatória, que produziu seus efeitos enquanto não revogada e que a IN SRF nº. 900 não pode retroagir.

O contribuinte tomou ciência (proc. fl. 91), em 14/04/2009, e apresentou recurso voluntário (proc. fl. 94 a 101), em 14/05/2009. Dizendo que o art. 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, é regra de aproveitamento de estimativas e não de compensação de pagamento indevido. Argumenta que a IN RFB nº. 900, de 2008, revogou a IN SRF nº. 460, de 2004. Acrescenta que se a IN SRF nº. 460, de 2004, realmente obstasse a compensação efetuada, a Administração não poderia simplesmente indeferir o pedido, mas deveria retificá-lo de ofício para a forma que entendesse correta, tratando o caso como compensação de saldo negativo,

 3

como orienta o § 2º do art. 147 do CTN. Insiste que o caso em concreto “*não é de compensação de valores de estimativas pagas a maior, mas sim de pagamento indevido da estimativa*” e que “*a compensação de saldo negativo, ainda que sua composição seja de estimativas pagas, e a compensação de pagamento indevido de estimativa mensal não se confundem*”. Indica jurisprudência administrativa favorável a compensação que pleiteia. Propugna que, se não for admitida a compensação como pagamento indevido, a compensação deve ser tratada como de saldo negativo, pois isso não traria prejuízo ao Fisco. Diz que “*o que não se pode tolerar é a desconsideração pura e simples dos créditos da empresa*”, pois isso implicaria em “*enriquecimento ilícito por parte da Fazenda Pública*”. Conclui pedindo o cancelamento do despacho decisório e a homologação da compensação ou, subsidiariamente, a conversão em compensação de saldo negativo.



Voto Vencido

Conselheiro CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO,

O recurso é tempestivo e dele tomo conhecimento.

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, quer por ter alcance diverso, quer por ter sido revogado pela IN SRF 900, de 2008, e sustenta ter direito a compensação pleiteada.

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

Entendo que a legislação aplicável às compensações tributárias é aquela vigente no momento em que o contribuinte efetua o pedido de compensação. Afinal, somente neste momento é que fica explicitado o destino que o contribuinte vai dar ao seu crédito, que poderia alternativamente ter pedido em restituição. Já o direito a repetir o indébito é determinado, nos seus aspectos materiais, conforme as regras vigentes no momento em que se caracteriza o pagamento indevido.

No presente caso, o pedido de compensação foi feito em 14/07/2005 e refere-se a um crédito que o contribuinte disse ser decorrente de um pagamento indevido efetuado em 30/04/2005, referente à antecipação de IRPJ de março de 2005. Assim, quanto ao direito de repetição vale as regras vigentes em abril de 2005 e quanto à compensação vale as vigentes em julho de 2005. Portanto, são aplicáveis: 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, considerando a argumentação trazida no recurso voluntário, 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.

Quanto a este ponto, entendo que a circunstância da IN RFB nº. 900, de 2008, não mais tratar da questão apenas retrata uma opção normativa diferente da RFB, dentro de seu poder de regulamentar o tema, conforme permissão legal. Porém, os efeitos desta nova regulamentação são a partir da sua vigência, tal como esclarece o art. 105 do CTN, *in verbis*:

Art. 105. A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos termos do artigo 116

É insustentável pretender que a simples omissão sobre o tema veicule uma nova interpretação da administração e, muito menos, que esta nova interpretação pudesse retroagir para afastar a norma vigente ao tempo do ato. Na verdade, o que se conclui da omissão da IN RFB 900 sobre o tema disciplinado nas INs 460 e 600, é que a regra anterior esteja valendo.

Além do mais, nos termos do art. 106 do CTN, para uma regra retroagir, ela precisa ser expressamente interpretativa e a IN RFB nº 900 não se diz interpretativa em momento algum. Vale a transcrição (grifos não são do original):

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado.

a) quando deixe de defini-lo como infração;

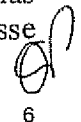
b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Neste ponto, é importante ressaltar que o art. 106 do CTN fala em “lei expressamente interpretativa” e o conceito de “lei expressamente interpretativa” é um conceito fechado e claro, não podendo ser objeto de alterações subjetiva. Em primeiro lugar, tem de ser lei e não mera regulamentação pelo executivo, pois esta, dentro das possibilidades legais, pode ser fruto de juízo de conveniência. Em segundo lugar a função interpretativa tem de estar declarada na lei.

Portanto, quer por uma ou pelas duas razões, a IN RFB 900 não é alcançada pelo art. 106 do CTN e não pode retroagir. Ao contrário, como dito acima, se há regra do CTN relativa à aplicação de legislação que possa ser aplicada ao problema em análise, é o art. 105.

Assim, ao contrário do que sustentou o contribuinte, 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. Portanto, são as regras das INs nº 460 e nº 600 que são aplicáveis aos fatos ocorridos no período em que elas tiveram vigência. Eventual aplicação retroativa de norma só seria admissível se esta fosse



expressamente interpretativa, o que não é o caso. De fato, 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. Por este motivo ela não pode retroagir e, em consequência, não tem qualquer efeito sobre a regra vigente ao tempo do ato.

Também, me parece muito difícil sustentar que a nova opção normativa trazida pela IN nº 900 revele uma ilegalidade das INs anteriores. Ao contrário, como as três instruções normativas declaram que regulamentam a repetição de indébito e a compensação, só se pode afirmar que a nova opção normativa retrata uma alteração da regulamentação dada a essas matérias.

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 se é o sustentado pelo contribuinte.

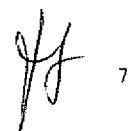
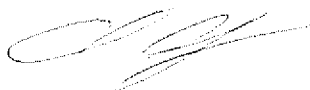
Como se depreende da transcrição do artigo 10 da IN SRF nº. 460, de 2004, ele literalmente determina que os pagamentos de estimativas indevidos ou a maior só podem ser utilizados ou na dedução do tributo devido na apuração anual (IRPJ ou CSLL), ou para compor o saldo negativo (de IRPJ ou CSLL). Deste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

De outra banda, a interpretação do contribuinte (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 uma eventual 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 e como entendem a DRF e DRJ.

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

 7

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. Portanto, em termos práticos, há fortes razões para que a RFB regresse o tema como as INs nº 460 e nº 600 propõem.

Mas, o cerne da questão é avaliar se a regra posta pela IN 460 afeta ou não o conceito de pagamento indevido de tributo veiculado no art. 165 do CTN. Quanto a isso, me parece que o art. 10 não fere o conceito de pagamento indevido, pois as estimativas são antecipações e não tributo devido, que só é 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;

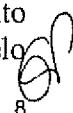
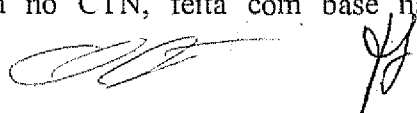
II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao recolhimento ou pagamento;

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.

Quanto ao pedido do contribuinte para que alternativamente sua declaração fosse retificada de ofício para ser considerada como repetição de saldo devedor, é preciso consignar que: 1º) o § 2º do art. 147 do CTN versa sobre uma das modalidades de lançamento do crédito tributário prevista no CTN, feita com base na declaração apresentada pelo


8

contribuinte, e não sobre as declarações solicitando restituição ou compensação; 2º) os pedidos de compensação, conforme o § 1º do art. 74 da Lei nº. 9.430, de 1996, e art. 3º da IN SRF nº. 460, de 2004, estão a cargo do contribuinte no prazo e forma determinados na legislação; 3º) o recurso voluntário não se presta como instrumento de retificação e está fora da competência do CARF promover retificações em declarações do contribuinte, conforme art. 1º do Anexo I e art. 1º do Anexo II do Regimento Interno do CARF. Portanto, entendo que não se deve conhecer este pedido.

Por estas razões, voto por julgar negar provimento ao Recurso Voluntário, para não reconhecer o direito creditório e não homologar a compensação pleiteada, bem como por não conhecer do pedido de retificação de ofício da declaração de compensação apresentada pelo contribuinte.



CARLOS EDUARDO DE ALMEIDA GUERREIRO



Voto Vencedor

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA,

Divirjo do I. Relator quanto à eficácia dos atos normativos que vedaram a compensação de estimativas, pois neles não vislumbro a regulamentação de procedimentos para utilização de indêbitos de estimativas, mas sim a interpretação das normas materiais que definem a formação do indêbito na apuração anual do IRPJ ou da CSLL.

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 entendo se verificar ainda que a Administração Tributária assim não a declare expressamente.

Relativamente aos indêbitos de estimativas, não vejo como tratar a restrição inserta a partir da Instrução Normativa SRF nº 460/2004 como procedimental. Não vislumbro 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.

Até cogito que tal seria possível 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 indêbitos de estimativas a qualquer tempo, e não apenas na vigência das Instruções Normativas que

veicularam a dita proibição, como já verificado em outros litígios que relatei perante esta Turma.

Concordo que 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, como já conclui em voto anterior apresentado a esta Turma, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei nº 9.430/96, tenho 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. Transcrevo, a seguir, minha manifestação acerca da matéria:

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.

 11

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. (negrejouse)

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

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 vejo, ante o contexto que expus, 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, ao 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, concluo 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, friso, 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 contribuinte determina o valor inicialmente recolhido com base na receita bruta e acréscimos ou em balancetes de suspensão/redução.



Logo, não admito 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

Destaco, 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 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.

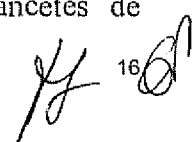
Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 2º e 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 35; ADN SRF nº 3, de 2000; IN RFB nº 900, de 2008, arts. 2º a 4º e 34.

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

 16

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 alega que errou ao apurar a estimativa de IRPJ em balancete de suspensão/redução – muito embora o texto de seu recurso voluntário traga aspectos fáticos relativos a dezembro/2004, tratado em outros autos, enquanto o crédito aqui refere-se à estimativa de março/2005 –, e assim apontou o indébito constituído em 29/04/2005 para compensações com outros tributos, antes mesmo do ajuste anual em 31/12/2005 (a DCOMP em questão foi apresentada em 14/07/2005).

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 no balancete de suspensão/redução de março/2005, a sua adequação para a formação do indébito de R\$ 3.291.433,04, e a correspondente disponibilidade, mediante prova de que não se valeu desta antecipação para liquidação do IRPJ devido no ajuste anual, ou para formação do correspondente saldo negativo.

E isto porque, ao contrário do que parece pretender a recorrente, o fato de o único fundamento da decisão ser a impossibilidade de aproveitamento de indébitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permite concluir pela integridade da formação do crédito. A autoridade administrativa centrou sua decisão em aspecto preliminar, qual seja, a possibilidade do pedido, e assim não analisou a efetiva existência do crédito. Superada esta preliminar, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Registro, 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 procedimento. 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.


EDELÍ PEREIRA BESSA



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS - CARF
PRIMEIRA CÂMARA

Processo nº : 10768.720246/2007-68

Acórdão nº : 1101-00.369

TERMO DE INTIMAÇÃO

Intime-se um dos Procuradores da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho, da decisão consubstanciada no acórdão supra, nos termos do art. 81, § 3º, do anexo II, do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009.

Brasília,

JOSÉ ANTONIO DA SILVA
Chefe de Equipe da 1ª Câmara do
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais-MF

Ciência

Data: ____/____/____

Nome:
Procurador(a) da Fazenda Nacional

Encaminhamento da PFN:

- ☐ apenas com ciência;
- ☐ com Recurso Especial;
- ☐ com Embargos de Declaração;
- ☐ _____