



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

**Processo n°** 10865.720301/2008-01  
**Recurso n°** 871.543 Voluntário  
**Acórdão n°** **1201-00.404 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 23 de fevereiro de 2011  
**Matéria** SALDO NEGATIVO DE IRPJ - DCOMP  
**Recorrente** INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO.

O pagamento da estimativa mensal do IRPJ realizado em montante superior ao calculado com base na receita bruta e acréscimos traduz-se em pagamento maior que o devido e, portanto, é passível de restituição/compensação.

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2004

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPENSAÇÃO. MOMENTO.

Inexistindo, na data da transmissão da DCOMP, norma que proíba a compensação da estimativa de IRPJ paga a maior antes de encerrado o período de apuração anual, não há razão para exigir-se que o indébito integre o saldo do imposto a pagar ou a restituir calculado ao final do ano.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Rafael Correia Fuso (Relator) e Natanael Vieira dos Santos (suplente convocado). Designado o Conselheiro Marcelo Cuba Netto para redação do voto vencedor.

Claudemir Rodrigues Malaquias - Presidente.

*(documento assinado digitalmente)*

Rafael Correia Fuso - Relator.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto - Redator designado.

*(documento assinado digitalmente)*

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Claudemir Rodrigues Malaquias (Presidente), Antonio Carlos Guidoni Filho (Vice-Presidente), Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Natanael Vieira dos Santos, Marcelo Cuba Netto e Rafael Correia Fuso.

## **Relatório**

Trata-se de processo das declarações de compensação n.º 39453.53502.150304.1.3.04-0450, 10312.80871.150304.1.3.04-5009, 01061.41510.150304.1.3.04-7763, 02357.39747.150304.1.3.04-0004, em que houve a utilização do crédito no montante de R\$ 3.612.071,24 (três milhões, seiscentos e doze mil e setenta e um reais e vinte e quatro centavos) referente ao recolhimento de IRPJ do mês de dezembro de 2003.

O contribuinte foi intimado a esclarecer o que o motivou o recolhimento da estimativa de IRPJ a maior, solicitou a apresentação de demonstrativo de apuração do valor recolhido a maior, solicitou a identificação daquilo que considerava correto e a apresentação do Livro Diário.

Em atendimento à intimação, a contribuinte apresentou os demonstrativos, informou que o valor que considerava recolhido a maior havia sido utilizado para liquidação do saldo de ajuste anual e que o novo cálculo foi decorrente de erro na apuração das estimativas mensais calculadas por meio de sistema informatizado, mas que havia efetuado as correções devidas e preenchido a DIPJ com valores recalculados.

Em momento posterior, a contribuinte encaminhou o livro Diário, sendo feito temo de retenção dos documentos.

Foi feita nova intimação para o contribuinte a fim de ele esclarecesse o que havia ensejado o recolhimento de R\$ 5.703.305,15 quando o valor apurado com base em balancete foi de R\$ 5.672.306,92 e com base na receita bruta foi de R\$ 2.091.233,91.

A contribuinte apresentou resposta informando que após o fechamento do exercício de 2003, a carga tributária havia sido recomposta extra contabilmente e, em meados de março de 2004, foram contabilizadas as diferenças, apurando pagamento a maior no montante de R\$ 448.273,33, utilizado em compensação com débitos arrecadados da Receita Federal.

Na análise dessa documentação foi verificada a exclusão da adição do depósito judicial INSS no ajuste anual, no montante de R\$ 1.741.981,39 e o contribuinte foi intimado a esclarecer o motivo pelo qual assim havia procedido e a informar se a exclusão havia sido feita na apuração anual ou se havia sido feita uma parte na apuração da estimativa do mês de novembro e outra no mês de dezembro.

Em atendimento à intimação, a contribuinte informou que havia deixado de efetuar as retenções previdenciárias com base na ação judicial n.º 2000.61.05.009624-3 e que não havia contabilizado uma provisão relacionada aos depósitos, ou seja, essa despesa não teria

transitado pela conta de resultado, motivo pelo qual não deveria ter sido adicionada na apuração do lucro real e anexou os documentos. O pagamento foi confirmado.

Em decisão quanto à compensação administrativa, a Receita Federal não homologou, sob a seguinte fundamentação:

*O contribuinte considera que ao pagar R\$ 5.703.305,15 relativos ao IRPJ devido por estimativa no mês de dezembro de 2003, R\$ 3.612.071,24 seriam indevidos (fl. 2) e, por isso, os utilizou para compensar o IRPJ, a CSLL, a Cofins e o Pis Não-cumulativos do mês de fevereiro de 2004 (fls. 4, 9, 14 e 20).*

*Houve duas retificações da DCTF (fl. 84). Na DCTF original, o contribuinte havia declarado que o valor do IRPJ apurado por estimativa no mês de dezembro era R\$5.703.305,15 (fl. 91), mas após o encerramento do período a retificou (fl. 84) a fim de reduzi-lo para R\$2.091.233,91 (fls. 92 e 93), mesmo valor informado na DIPJ/2004 (fl. 100).*

*De acordo com os demonstrativos encaminhados pelo contribuinte, a diferença entre os valores foi decorrente da mudança na forma de apuração da estimativa: inicialmente havia sido feita por meio de levantamento de balancete, com apuração do lucro do período (fls. 46 a 49), devidamente registrado no Livro Diário (fls. 63 a 83) e depois com base na receita bruta (fl. 51):*

(...)

*Observa-se que com a mudança de metodologia o valor do IRPJ apurado foi significativamente reduzido.*

*A legislação permite que o contribuinte obrigado à apuração pelo lucro real o apure somente no dia 31 de dezembro de cada ano, mas deve efetuar recolhimentos mensais com base em estimativas, conforme art. 2º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:*

*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 n.º 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 n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei n.º 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.*

*Por sua vez o art. 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 permite a suspensão ou a redução do pagamento devido em cada mês, desde que fique demonstrado que o valor acumulado já pago excedia o valor do imposto calculado com base no lucro real do período, inclusive o adicional:*

*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.*

*Comparando-se os pagamentos de IRPJ efetuados pelo contribuinte durante o ano calendário de 2003 (fl. 101) com o IRPJ a recolher informado nos demonstrativos (fl. 48), verifica-se que haveria recolhimento a maior somente para os meses de novembro e dezembro de 2003:*

*(...)*

*Não por mera coincidência o IRPJ total apurado no demonstrativo, no valor de R\$68.118.545,89 é exatamente o valor do IRPJ antes da dedução do imposto de renda recolhido por estimativa informado na Ficha 12A da DIPJ (fls. 95 e 96):*

*Ao levantar os balanços para apurar o lucro real do período, o contribuinte foi antecipando o valor exato do IRPJ que seria devido no final do ano-calendário, motivo pelo qual até os centavos batem, após a exclusão da diferença dos valores de novembro e dezembro.*

*Durante o ano-calendário, esses recolhimentos poderiam ser considerados maiores que o devido já que a lei permitia que as estimativas fossem calculadas de acordo com o art. 2º da Lei 9.430/96. Porém, encerrado o período e verificado que o IRPJ apurado é exatamente aquele que recolheu não se pode mais falar em recolhimentos a maior.*

*A opção pela apuração anual, com recolhimentos mensais por estimativa é dada ao contribuinte haja vista as dificuldades operacionais para a apuração do imposto com base no lucro real. Se, contudo, o contribuinte resolve apurá-lo mensalmente e o faz de forma correta fatalmente irá antecipar o resultado do final do período.*

*E foi isso que aconteceu. Findo o período, o valor do IRPJ pago durante o ano foi exatamente aquele que o contribuinte deveria recolher, nem um centavo a mais ou a menos, exceto pelos valores de novembro e dezembro:*

*(...)*

*Tanto que o total do crédito indicado nas declarações de compensação, excluídos os R\$ 448.273,33 relativos à diferença de recolhimentos dos meses de novembro e dezembro resulta em R\$ 42.395.501,08, mesmo valor do IRPJ a pagar apurado na Ficha 12A:*

*(...)*

*Ocorre que, após o encerramento do período, o contribuinte verificou que o lucro mensal por ele de fato auferido era superior ao calculado de acordo com o art. 2º da Lei n.º 9.430/96, o que implicou o pagamento do IRPJ em valor superior àquele que seria obtido com base na receita bruta e acréscimos. Diante disso, considerou que os recolhimentos eram maiores que o devido e encaminhou declarações de compensação para compensar justamente o valor do IRPJ resultante do ajuste anual.*

*Esse tipo de procedimento não é inócuo, pois permite a correção do valor que teria sido "recolhido a maior" pela Selic e o montante assim obtido é suficiente não só para quitar o tributo obtido na apuração anual como outros tributos, numa forma de planejamento tributário.*

*Acrescente-se que como o contribuinte efetivamente pagou o IRPJ do ano calendário de 2003, o crédito tributário encontra-se extinto, conforme art. 156, I do Código Tributário Nacional.*

*O contribuinte também considera que R\$ 30.998,23 seriam maiores que o devido porque teria adicionado o valor referente ao depósito judicial na apuração do lucro real quando não o teria deduzido como despesa (fls. 142 e 143).*

*A cópia do depósito no valor de R\$ 31.837,51 não apresenta a autenticação bancária (fl. 153), mas se se refere ao mês de dezembro de 2003, como quer o contribuinte (fl. 142), deve ser contabilizado como despesa deste período e posteriormente adicionado para a apuração do imposto de renda devido por estimativa no mês de dezembro, porque as pessoas jurídicas obrigadas ao lucro real devem observar o regime de competência. O contribuinte não comprova que este valor não foi efetivamente deduzido como despesa e não pode apropriar a*

*despesa deste período somente no mês de março de 2004, como por ele alegado (fls. 143 a 151).*

*Se o lançamento não foi feito observando-se o regime de competência, a contabilidade apresentada pelo contribuinte não representa sua verdadeira situação, seria inservível, pois a conta Caixa ou Bancos apresentaria um saldo que não existia no final de dezembro.*

*Considerando que as despesas devem ser apropriadas de acordo com o regime de competência e a ausência de comprovação de que o depósito judicial não havia sido deduzido como despesa, o valor do imposto devido por estimativa no mês de dezembro é exatamente o que foi recolhido, pois se o contribuinte levantou balancetes corretamente o valor apurado por estimativa é exatamente aquele que deveria ter sido recolhido. Findo o período, não pode alterar a sistemática de apuração para calcular a estimativa com base na receita bruta.*

*Portanto, não há crédito em favor do contribuinte que permita homologar as compensações declaradas.*

A contribuinte foi intimada da decisão em 11/03/2009 e apresentou Manifestação de Inconformidade em 13/04/2009, nos seguintes termos:

#### **I - DOS FATOS**

a) Apresentou Declaração de Compensação eletrônica (programa PER/DCOMP), informando como origem de crédito valores mensais pagos a maior durante o ano-calendário de 2003 referentes ao Imposto de Renda (IRPJ) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) para a compensação de débitos próprios, vencidos e vincendos;

b) Como as DCOMPs permitem uma única inclusão de origem de crédito (DARF) para realização de cada compensação, foi formalizada uma DCOMP para cada DARF pago a maior. No caso dos autos trata-se da origem de crédito referente ao pagamento mensal indevido de IRPJ, utilizado para a compensação de IRPJ, CSLL, Cofins e Pis não cumulativos, referentes ao mês de fevereiro de 2004;

c) Para apreciação e julgamento da DCOMP controlada neste processo, a DRF/Limeira procedeu à necessária análise da origem do crédito utilizado na compensação. Constatou corretamente que o crédito utilizado pela Impugnante na compensação declarada tem origem no pagamento a maior que o devido de IRPJ (código 2362) relativo a dezembro de 2003;

d) Naquele mês, a Impugnante recolheu um DARF no valor de R\$ 5.703.305,15, referente à estimativa de dezembro/2003. No entanto, revendo a apuração da estimativa, identificou que havia recolhido R\$ 3.612.071,24 a mais do que o efetivamente devido, conforme DIPJ tempestivamente apresentada;

e) Identificado o indébito, a DCTF do período foi retificada para demonstrar o valor correto do débito apurado, assim como a existência de valor indevido (recolhido a maior).

f) Com efeito, ao analisar a origem do crédito utilizado pela Impugnante em sua compensação, a DRF/Limeira entendeu que para o ano-calendário de 2003 teria havido *"mudança na forma de apuração da estimativa. Inicialmente havia sido feita a partir de balancetes (fls. 46 a 49) e depois com base na receita bruta (fl. 32)"*. Com isso, ainda segundo a autoridade fiscal, *"com a mudança de metodologia o valor da CSLL apurada foi significativamente reduzido"*.

g) Assim partindo dessas premissas, contrárias às informações constantes na DIPJ, concluiu a autoridade julgadora que, de fato, a Impugnante teria apurado o lucro real com base em balancetes mensais e por isso não faria jus aos créditos postulados na DCOMP.

## II - DA NULIDADE DA DECISÃO

a) Como relatado, a glosa dos créditos é decorrente da mudança de critério de apuração das estimativas mensais da CSLL ultimada *ex officio* pelo SEORT da DRF/Limeira que, com suporte apenas em planilhas e demonstrativos, desconsiderou todas as declarações (DCTF e DIPJ) entregues pela Impugnante, no entanto sem desqualificá-las ou requalificá-las;

b) Isso porque, conforme relato da autoridade julgadora no despacho ora refutado, a Impugnante declarou em DCTF (retificadora) e apurou em DIPJ (original) exatamente os valores indicados na compensação, declarações essas que estão ativas e liberadas nos sistemas informatizados da RFB;

c) Noutro giro, no procedimento de constituição do crédito tributário (atribuído ao sujeito passivo por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação) a Impugnante informou e confessou débitos nos exatos valores que revelam a existência de pagamento a maior do IRPJ;

d) Assim, até mesmo nas hipóteses em que a infração à legislação tributária não resulte na exigência de crédito tributário, faz-se necessária a figura do lançamento de ofício, através de suas espécies: auto de infração ou notificação de lançamento. Ou seja, toda e qualquer alteração em declaração elaborada pelo sujeito passivo deve ser ultimada por meio de lançamento!

e) Todavia, este não foi o procedimento realizado pela DRF/Limeira na apreciação das compensações realizadas, que com base exclusivamente em conjecturas, imaginou que a Impugnante havia formalizado as suas apurações de forma diferente. Prova de que a negativa de crédito não tem fundamento nos fatos é de que a apuração do IRPJ, exposta no Despacho Decisório (Primeira planilha de fls. 4 do Despacho — Ficha 12A), continua idêntica à contida na DIPJ;

f) Com efeito, na referida planilha elaborada pelo Fisco, o IRPJ mensal pago por estimativa ali informada é de R\$ 25.723.044,81, (mesmo valor informado pelo contribuinte da DIPJ), ou seja, a planilha elaborada pela autoridade aniquila seus próprios argumentos, pois reconhece como estimativas devidas e aproveitadas no ano-calendário 2003 exatamente o valor informado pela Impugnante na DIPJ, valor que em confronto com seus recolhimentos (DARFs) justifica a existência valores excedentes, indébitos, que foram pleiteados e compensados;

g) Basta verificar que, a própria autoridade ao tentar alterar a forma de apuração do IRPJ feita pela Impugnante, afirma que *"o contribuinte foi antecipando o valor*

*exato da IRPJ que seria devido no final no ano-calendário, motivo pelo qual até os centavos batem, após a exclusão da diferença dos valores de novembro e dezembro";*

h) Ora, se é necessária a exclusão de valores para que estes coincidam, é óbvio que os valores não batem mês a mês, sendo necessária a alteração da DIPJ, o que só é permitido por meio de lançamento;

i) Desse modo, é evidente que a autoridade -busca alterar a DIPJ apresentada pela Impugnante, sem a realização do ato administrativo necessário para a suposta correção de valores: o lançamento! Por tal motivo, é manifesta a nulidade do despacho decisório refutado;

j) Na mesma linha, é preciso registrar que também não houve alteração promovida pelo Fisco nos valores confessados via DCTF. Verificada a declaração referente ao mês de dezembro de 2003, tem-se que o valor informado a débito de IRPJ é de R\$ 2.091.233,91, com um pagamento vinculado no valor R\$ 5.703.305,15. Segundo a declaração apresentada, não desconstituída pelo agente do Fisco, está evidenciada a existência de valor recolhido a maior;

k) Nesse sentido, para que a autoridade examinadora negasse a existência de crédito, era imperioso que a DCTF fosse retificada ex officio, através de ato administrativo formalmente elaborado que servisse para alimentar os sistemas da RFB, o que, no caso, não ocorreu;

l) Ora, *mutatis mutandis*, é o que deveria ter sido feito no presente caso, uma vez que qualquer alteração nos valores tidos como devidos, previamente informados no binômio DCTF/DIPJ, só poderia ser ultimada com a edição de ato administrativo de ofício, sob pena de nulidade de qualquer outro procedimento adotado;

m) Cumpre ressaltar que, no caso em apreço, a autoridade busca não somente alterar os valores informados na DIPJ pela Impugnante, mas também, a própria base de cálculo do IRPJ. Para verificar tal pretensão, basta analisar que ao contestar a contabilidade realizada pela Impugnante (fl. 05 do despacho decisório), a autoridade aumenta o lucro auferido, o que acarreta o aumento da base de cálculo de IRPJ;

n) Todavia, também nesta hipótese de alteração de base de cálculo de tributo, não poderia a autoridade se basear em meras suposições, sendo imprescindível que se efetuasse o lançamento;

o) Assim, por tais motivos, o reconhecimento do direito ao crédito e da homologação das compensações não poderiam ser sumariamente negados, ainda que fosse possível considerar válida a linha de raciocínio da autoridade prolatora do despacho propondo - o indeferimento. Ou seja, não basta só o argumento de que a Impugnante teria num primeiro momento apurado a estimativa do IRPJ com base em balancetes mensais, sendo que somente em um segundo momento reformulou a sistemática de apuração da estimativa para receita bruta, ou ainda, de que ela teria se equivocado quando realizou seus lançamentos contábeis;

p) Era necessário procedimento de ofício para desconstituir o que está na DIPJ e na DCTF, declarações que, no entanto, continuam válidas na forma apresentada pela empresa, sem qualquer retoque, ainda mais que a escolha do método de apuração das estimativas está no campo das opções do contribuinte, sendo defeso ao Fisco qualquer interferência no processo de seleção dessas opções;

l) Ademais, no caso específico da estimativa, trata-se de opção que é exercida somente com a entrega da DIPJ (esta nunca retificada pela Impugnante), uma vez que durante o ano somente são realizados os recolhimentos a título de antecipação. Tanto é assim que o código de receita para recolhimento da estimativa do IRPJ (2362) é único, não havendo distinção entre a sua forma de apuração (via balancete ou receita bruta), o que permite que, a cada mês, seja feita a opção de apurar a estimativa mensal através dos balancetes ou pela receita bruta;

m) De todo o exposto, pela ausência das formalidades legais necessárias à exigência de crédito tributário, especialmente pelo desrespeito ao comando contido no artigo 142 do CTN, deve ser decretada a imprestabilidade do despacho decisório ora refutado.

### III - DO MÉRITO

a) Não há óbice na legislação tributária para repetição de valores pagos indevidamente, aliás, na inteligência do art. 165, incisos I e II do CTN, o direito ao crédito independe de prévio protesto. Nesse sentido, tratando-se de valor recolhido a título de estimativa, não aproveitado na apuração do valor de CSLL a recolher, é evidente a existência de direito a restituição do indébito;

b) Assim, os valores a título de estimativa recolhidos em montante superior à opção de cálculos exercida pelo contribuinte (receita bruta ou balancete), são considerados indébitos passíveis de restituição ou compensação com a incidência de juros SELIC desde o mês subsequente ao do pagamento;

c) Afirma ainda que o débito liquidado mediante a compensação, declarada neste processo, deve ficar com a exigibilidade suspensa, nos termos do art. 74, § 90 e 11, da Lei nº 9.430/96;

### IV - DO PEDIDO

a) Ante o exposto, demonstrada a total improcedência e precariedade do Despacho Decisório proferido pela DRF/Limeira, requer seja conhecida e provida a presente Manifestação de Inconformidade, declarando-se a ineficácia do referido despacho, a fim de que seja reconhecido integralmente o direito creditório da Impugnante com a conseqüente homologação da compensação declarada, controlada nos autos do presente processo administrativo.

A DRJ de Ribeirão Preto julgou a Manifestação de Inconformidade, mantendo a decisão de não homologação da compensação com a seguinte ementa:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2003 •*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA.  
EFEITOS. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA  
EXIGÊNCIA FISCAL DE QUANTIAS INDEVIDAMENTE  
COMPENSADAS.*

*O ato administrativo de não homologação da compensação  
declarada pelo sujeito passivo é apto, por si só, para produzir os  
efeitos de direito, dentre eles o de exigência da parcela do débito*

*fiscal indevidamente compensado, em face da legislação de regência atribuir à declaração de compensação o caráter de confissão de dívida. Em decorrência, não se faz necessário o lançamento para fins de exigência do crédito tributário, nem tampouco sua ausência vicia o ato não-homologatório.*

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

*Ano-calendário: 2003*

**IRPJ. ANTECIPAÇÕES DO TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO CALENDÁRIO. COMPENSAÇÃO.**

*Os recolhimentos mensais do IRPJ calculados sobre a receita bruta auferida nesses períodos, as denominadas estimativas, não caracterizam pagamentos do imposto a ser apurado com o balanço patrimonial levantado no final do ano-calendário, mas sim meras antecipações. A feição de pagamento, modalidade extintiva da obrigação tributária, só se exterioriza em 31 de dezembro, pois aí ocorre o fato gerador do imposto de renda de pessoa jurídica optante pelo regime de tributação anual.*

*Do confronto entre o montante antecipado ao longo do ano-calendário e o quantum do tributo apurado em 31 de dezembro poderá resultar saldo de imposto a pagar ou saldo negativo de IRPJ, este último, pagamento a maior que o devido, é passível de restituição ou compensação, sobre o qual serão acrescidos de juros à taxa Selic contados a partir de 1º de janeiro subsequente.*

*Eventuais diferenças, a maior, de estimativas recolhidas podem ser compensadas com estimativas mensais devidas ao longo do ano-calendário em curso, dada a mesma natureza de antecipação, não, porém, com qualquer outro tipo de dívida. .*

*'Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Apenas a título de complementação da decisão acima, nesse caso houve a constatação de recolhimento de excesso no mês de dezembro de 2003, no valor de R\$ 448.273,33, que mesmo após o ajuste sobrou a título de pagamento do IRPJ. Vejamos parte da decisão recorrida:

*Decorre, pois, que uma vez confirmada pela contabilidade a importância do tributo (R\$ 68.118.545,89) feita constar na DIPJ a contribuinte teria antecipado valor em monta superior àquele efetivamente devido no ano-calendário na ordem de R\$ 448.273,33.*

*Aflorada, então, a figura do saldo negativo do IRPJ, este sim é passível de restituição ou compensação com o próprio IRPJ ou outros tributos e sobre o qual incidirão juros à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados entre janeiro de 2004 até o mês anterior ao da compensação ou*

*restituição e de 1% relativamente ao mês em que for restituído ou em que estiver sendo efetuada a compensação (Instrução Normativa SRF nº 210, de 30 de setembro de 2002, artigo 38, I, "d", c/c Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, artigo 51, § 1º, IV).*

*No caso dos autos, porém, não há busca de compensação deste saldo negativo, mas sim dos "excessos" mensais, dentre os quais o do mês de dezembro em análise.*

*Para tanto a contribuinte engendrou, via declarações DIPJ e DCTF, dividir o valor do imposto anual, na ordem de R\$ 68.118.545,89, em duas parcelas; uma de R\$ 25.723.044,81 nominando-a de estimativas pagas e outra de R\$ 42.395.501,08 a ser paga a título de ajuste anual, muito embora, reprise-se, as estimativas efetivamente pagas ao longo do ano-calendário foram de R\$ 68.566.819,22.*

Intimada da decisão em 17 de março de 2010, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, em 13 de abril de 2010, alegando em síntese que:

#### **I - IMPRESTABILIDADE DA DECISÃO RECORRIDA — NECESSIDADE DE LANÇAMENTO PARA ALTERAR A APURAÇÃO DA CSLL**

a) Como relatado, a glosa dos créditos é decorrente da mudança de critério de apuração das estimativas mensais de IRPJ ultimada *ex officio* pelo SEORT da DRF/Limeira que, com suporte apenas em planilhas e demonstrativos, desconsiderou todas as declarações (DCTF e DIPJ) entregues pela Recorrente, no entanto sem desqualificá-las ou requalificá-las. Com efeito, não houve o necessário ato administrativo equivalente ao de lançamento para reconstituir a apuração do IRPJ realizado pelo contribuinte no ano de 2003;

b) Isso porque, conforme relato, da autoridade julgadora, no despacho ora refutado, a Recorrente declarou em DCTF (retificadora) e apurou em DIPJ (original) exatamente os valores indicados na compensação, declarações essas que estão ativas e liberadas nos sistemas informatizados da RFB. Noutro giro, no procedimento de constituição do crédito tributário (atribuído ao sujeito passivo por se tratar de tributo sujeito ao lançamento por homologação) a Recorrente informou e confessou débitos na DIPJ nos exatos valores que permitem inferir a existência de pagamento a maior de IRPJ estimativa, o que faz surgir a necessidade de um ato administrativo (lançamento), que desqualifique os valores por ela informados;

c) Contrariamente ao exposto, este não foi o procedimento ultimado pela DRF/Limeira na apreciação das compensações realizadas, que com base exclusivamente em conjecturas, imaginou que a Recorrente havia formalizado as suas apurações de forma diferente. Prova de que a negativa de crédito não tem fundamento nos fatos é de que a apuração do IRPJ, exposta no Despacho Decisório (planilha de fls. 3 do Despacho — Ficha 12A), continua idêntica à contida na DIPJ;

d) Com efeito, na referida planilha elaborada pelo Fisco, o IRPJ mensal pago por estimativa ali informada é de R\$ 25.723.044,81, (mesmo valor informado pelo contribuinte da DIPJ), ou seja, a planilha elaborada pela autoridade aniquila seus próprios argumentos, pois reconhece como estimativas devidas e aproveitadas no ano-calendário 2003 exatamente o valor

informado pela Recorrente na DIPJ, valor que em confronto com seus recolhimentos (DARFs) justifica a existência de valores excedentes (indébitos) que foram pleiteados e compensados;

e) Da mesma forma, é incoerente a decisão ora combatida ao alegar a inexistência de débito (crédito tributário em favor da União) uma vez que a DIPJ original, não contestada pela autoridade julgadora registra um valor de R\$ 42.395.501,08, o que comprova a existência de pagamento a maior;

f) Ademais, não é possível que o Fisco modifique a DIPJ da Recorrente apenas com uma planilha e ilações sobre procedimentos que ela teria adotado. Assim como para se retificar prejuízo fiscal, para se desconstituir as informações prestadas pela Recorrente em DIPJ, é necessário que efetue o lançamento!

g) Na mesma linha, é preciso registrar que também não houve alteração promovida pelo Fisco nos valores confessados via DCTF. Verificada a declaração referente ao mês de dezembro de 2003, tem-se que o valor informado a débito de IRPJ é de R\$ 2.091.233.91, com um pagamento vinculado no valor R\$ 5.703.305,15. Segundo a declaração apresentada, não desconstituída pelo agente do Fisco, está evidenciada a existência de valor recolhido a Maior;

h) Nesse sentido, para que a autoridade examinadora negasse a existência de crédito, era imperioso que a DCTF fosse retificada ex officio, através de ato administrativo formalmente elaborado que servisse para alimentar os sistemas da RFB, o que, no caso, não ocorreu;

i) Na tentativa de refutar a necessidade de lançamento prévio para retificação das informações declaradas em DIPJ, a DRJ/Ribeirão Preto aduz que o lançamento não seria necessário, uma vez que no âmbito da compensação tributária a declaração de compensação configura confissão de dívida e por essa razão não haveria necessidade de constituição do crédito tributário. Ora, como já relatado em tópico precedente, a premissa do Acórdão recorrido está equivocada! É certo que para exigência do débito declarado em DCOMP não há necessidade do lançamento;

j) No entanto, no caso dos autos a discussão reside no direito ao crédito, que quando lastreado em declaração anterior, no caso DIPJ, para ser alterado depende de ato de ofício da administração tributária! Em outras palavras, para desqualificar informações prestadas em DIPJ é necessário o lançamento!

k) Vale dizer, o crédito está fundado na apuração de IRPJ constante da declaração anual desse imposto. Uma vez exercida a atividade de antecipar recolhimentos e prestar informações nos termos do art. 150 do CTN, cabe à administração tributária homologá-la ou não. Nesse sentido, a DIPJ apresentada revela que valores recolhidos a título de estimativa não compuseram a apuração do IRPJ a pagar do ano de 2003. Essa a origem do crédito postulado, valores (estimativas) pagos a maior não utilizados no cômputo do IRPJ 2003;

l) Para negar o crédito sob o argumento de que a DIPJ estaria incorreta e deveria ser alterada, a DRF/Limeira necessariamente deveria ter procedido a retificação de ofício via lançamento. Somente com a retificação da DIPJ poder-se-ia falar em inexistência ou insuficiência de crédito utilizado na compensação;

m) Assim, era necessário procedimento de ofício para desconstituir o que está na DIPJ e na DCTF, declarações que, no entanto, continuam válidas na forma apresentada pela empresa, sem qualquer retoque, ainda mais que a escolha do método de apuração das estimativas está no campo das *opções* do contribuinte, sendo defeso ao Fisco qualquer interferência no processo de seleção dessas opções;

## II - DO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES MENSAIS — OPÇÃO DO CONTRIBUINTE

n) Afirma que está equivocada a decisão da DRJ/Ribeirão Preto, uma vez que confunde o momento da opção pelo regime de tributação (real, presumido ou arbitrado) com o regime de apuração de estimativas mensais. Com efeito, no caso específico da estimativa, trata-se de opção que é exercida somente com a entrega da DIPJ (esta nunca retificada pela Recorrente), uma vez que durante o ano somente são realizados os recolhimentos a título de antecipação.

o) Tanto é assim que o código de receita para recolhimento da estimativa da IRPJ (2362) é único, não havendo distinção entre a sua forma de apuração (via balancete ou receita bruta), o que permite que, a cada mês, seja feita a opção de apurar a estimativa mensal através dos balancetes ou pela receita bruta. Basta verificar na DIPJ que, a cada mês o programa gerador da declaração solicita a informação sobre qual modalidade calcular a estimativa devida (receita bruta ou balancete de suspensão e redução);

p) Ademais, o reprise assentador pelo Acórdão recorrido além de demonstrar o desconhecimento sobre o regime de apuração da estimativa e a sua informação na DIPJ, reforça a necessidade de lançamento tributário para que o crédito fosse indeferido. Com efeito, as estimativas declaradas na DIPJ da empresa (que permanece inviolada) é que restaram desnaturadas pela DRF/Limeira, sem que fosse ultimado o necessário lançamento;

r) Por fim, não se alegue como pretendeu a DRF/Limeira, que o exercício das opções de recolhimento de estimativa da forma como exercidos pela Recorrente, seriam fruto de planejamento tributário. Repita-se que a DIPJ da Recorrente é original, não retificada, e a apuração do IR não sofreu qualquer modificação. Portanto não se trata de engenharia ou planejamento tributário, mas apenas de exercício da opção, faculdade conferida por lei;

s) De todo o exposto, pela ausência das formalidades legais necessárias à exigência de crédito tributário, especialmente pelo desrespeito ao comando contido no art. 142 do CTN, deve ser decretada a imprestabilidade do Acórdão Recorrido ora refutado;

## III - DO PAGAMENTO INDEVIDO DE IRPJ E A POSSIBILIDADE JURÍDICA DE SE PLEITEAR A RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO

t) A obrigação tributária de recolher estimativas, como toda obrigação pecuniária, tem um critério quantitativo que delimita o montante necessário à satisfação da obrigação. Assim, qualquer valor pago acima do previsto no critério quantitativo enseja o direito à sua restituição, uma vez que tal valor não integra a obrigação tributária. O ordenamento pátrio reconhece o limite do critério quantitativo, *ex vi*, do art. 2º e §§ da Lei 9.430/96, *verbis*:

*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.

(...)

§ 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:

(..-)

*IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.*

*(negrito acrescido)*

u) A regra acima transcrita e destacada limita a dedução do imposto de renda, devido ao fim do exercício, somente às estimativas apuradas na forma da lei. Ora, seguindo a mesma linha de raciocínio exposta, as estimativas pagas que não observaram a forma prevista em lei (no caso o art. 2º da Lei n.º 9.430/96 acima transcrito) não podem ser informalmente alocadas de ofício, para determinação do saldo de imposto de renda a pagar, apenas com o efeito de propiciar a negativa do direito à compensação, uma vez que o valor apurado a recolher na DIPJ ainda permanece inalterado;

v) Nesse sentido caminha a jurisprudência administrativa, como se vê da ementa abaixo:

*Numero Recurso: 152057 ARF/MGU*

*Câmara: QUINTA CÂMARA*

*Numero Processo: 14033.000218/2005-12*

*Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO*

*Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LIQUIDO*

*Recorrente: CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S.A.*

*Recorrida/interessado: 4a TURMA/DRJ-BRASILIA/DF*

*Data da Sessão: 17/08/2006*

*Relator: José Clóvis Alves*

*Decisão: Acórdão 105-15943*

*Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE*

*Texto da Decisão:*

*Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso*

*Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA A MAIOR QUE O DEVIDO - O valor do recolhimento a título de estimativa maior que o devido segundo as regras a que está submetido o lucro real anual, é passível de compensação/restituição, a partir do mês seguinte. O valor que está vinculado à apuração no final do ano é a estimativa recolhida de acordo com a legislação de regência do referido sistema. Recurso provido. (destaques acrescidos)*

v) Dessa forma, na linha da citada jurisprudência administrativa, os valores a título de estimativa recolhidos em montante superior à opção de cálculo exercida pelo contribuinte (receita bruta ou balancete), são considerados indébitos passíveis de restituição ou compensação, com a incidência de juros SELIC desde o mês subsequente ao do pagamento;

y) Ademais, a compensação eletrônica, que hoje é regra, teve sua instituição através da Instrução Normativa nº. 376/03 (que aprovou o Programa PER/DCOMP 1.2) e trouxe as regras gerais de compensação tratando inclusive dos códigos de receita passíveis de restituição/compensação. Posteriormente, editou-se diversas Instruções Normativas, para alterar apenas a versão do Programa PER/DCOMP, mas mantendo-se a essência da norma que o instituiu;

x) Assim, tendo em vista que as estimativas são recolhimentos enquadrados no gênero IRPJ e CSLL, e há recolhimentos a maior além dos valores devidos (indébitos), e que as normas da SRF, à época vigentes autorizavam a restituição e compensação, deverá ser afastado o despacho decisório proferido, a fim de que se homologue a compensação efetuada pela Recorrente;

#### **IV - DO PEDIDO**

z) Em seu pedido, requereu a reforma da decisão recorrida, mediante o provimento do Recurso Voluntário interposto.

É o relatório!

#### **Voto Vencido**

Conselheiro RAFAEL CORREIA FUSO

O Recurso é tempestivo e atende aos requisitos legais, por isso o conheço.

Inicialmente, quanto à necessidade do lançamento fiscal alegada pelo Recorrente, informo que em princípio, não há interesse jurídico da Fazenda Nacional em proceder com a referida cobrança nos termos do artigo 142 do CTN, visto que em razão do ajuste, não se apurou tributo a recolher.

Daí, exigir da Fazenda Nacional um ato sem qualquer interesse econômico e jurídico é imputar a ela o denominado crime de excesso de exação, visto que após o fim do ano calendário de 2003, não houve diferença de imposto recolhida a menor, ou seja, não ocorreu a inexistência de pagamento de tributo no fim do ano-calendário.

Com isso, rejeito o pedido do contribuinte quanto à necessidade da realização de lançamento de ofício.

Quanto à tese de imprestabilidade da decisão recorrida, entendo também que não assiste razão o Recorrente.

Primeiro, a fiscalização não nega o crédito sob o argumento de que a DIPJ estaria incorreta e deveria ser alterada, pois a essência da negativa do crédito se dá em razão da impossibilidade de se fazer a compensação do imposto após o encerramento do ano calendário de 2003, sendo que o pedido de compensação fora realizado não em razão da existência de saldo negativo.

Ainda que se adotasse a apuração pela receita bruta feita pelo Recorrente, procedimento esse modificado em 2004, considerando os termos do artigo 2º da Lei n.º 9.430/96, tal mudança somente ocorreu após o fim do exercício de 2003, quando já havida sido feito o ajuste, consignando que do suposto crédito pleiteado, apenas o excesso de R\$ 448.273,33.

Entretanto, ainda que se discuta que a vontade do contribuinte fora de compensar o valor recolhido a maior se compararmos a apuração pelo balancete mensal e pela receita bruta, pois declarou no DCOMP que seu crédito era exatamente essa diferença, entendo que não considerar o excesso recolhido no mês de dezembro de 2003 após a realização do ajuste, mesmo que o contribuinte não tenha declarado o saldo negativo, visto que informou imposto a pagar, é forma de punir em demasia o contribuinte, que acabou apurando em 31 de dezembro de 2003 um recolhimento a maior do tributo.

Dessa forma, não concordamos com a negativa de parte do crédito pleiteado quando a decisão recorrida julgou improcedente a manifestação de inconformidade sob o seguinte fundamento:

*No caso dos autos, porém, não há busca de compensação deste saldo negativo, mas sim dos "excessos" mensais, dentre os quais o do mês de dezembro em análise.*

Entendo que a homologação da compensação deva ser parcial, limitada ao montante de R\$ 448.273,33, como bem identificou a decisão recorrida, a despeito de ter julgado improcedente a manifestação de inconformidade, no meu modo de ver equivocada, merecendo, contudo, provimento parcial:

*Decorre, pois, que uma vez confirmada pela contabilidade a importância do tributo (R\$ 68.118.545,89) feita constar na DIPJ a contribuinte teria antecipado valor em monta superior àquele efetivamente devido no ano-calendário na ordem de R\$ 448.273,33.*

Ademais, a regra de apuração do IRPJ com base no lucro real se dá nos trimestres civis do ano calendário, mediante o levantamento de balanços patrimoniais e elaboração de demonstrativos de resultados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, conforme prescreve o artigo 220 do Regulamento do Imposto de Renda — RIR, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que é tomado por empréstimo pelas normas de apuração e pagamento do IRPJ.

Da mesma forma, a apuração anual é uma alternativa dada pelos artigos 222 e 223 do RIR, que, para o seu exercício, requer pagamentos mensais calculados sobre base de cálculo estimada, isto é, determinados mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre receita bruta auferida mensalmente.

Com isso, exercida a opção, com o pagamento do tributo correspondente ao mês de janeiro ou do início de atividade, a pessoa jurídica somente poderá suspender ou reduzir os recolhimentos devidos em cada mês se demonstrar, através de balanços e balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do tributo, calculado com base no lucro real do período em curso (RIR199, art. 230). Esse inclusive foi o entendimento em caso similar de julgado proferido pela ilustre ex-conselheira Sandra Faroni.

O que não se trata do caso dos autos, pois a mudança de critério somente ocorreu no ano subsequente, quando da retificação da DCTF do período de 2003 (em 12/03/2004) e da entrega da DIPJ em 2004 (em 28/04/2004).

E mais, a utilização de balancetes mensais para a apuração e recolhimento do IRPJ foi uma opção do contribuinte, tanto é que procedeu com os devidos registros dos balancetes no Livro Diário.

Portanto, há nítido erro na premissa do contribuinte quando alega que na estimativa é possível mudar ou alternar o procedimento de apuração do tributo. Somente seria possível sua mudança no caso do disposto no artigo 230 do RIR, dentro do ano calendário de 2003.

É fato que a Receita Federal do Brasil veio coibir esse tipo de “planejamento tributário”, considerado por alguns colegas como planejamento inverso, quando editou a Instrução Normativa nº 460/2004 e a Instrução Normativa nº 600/2005, ou seja, no período de 29/10/2004 a 30/12/2008, até à publicação da Instrução Normativa nº 900/2008.

Contudo, conforme se pode observar a referida legislação ora transcrita não pode ser aplicada aos fatos geradores em discussão, visto serem anteriores à vigência dessas regras.

Vejamos a legislação ora mencionada:

*IN nº 460/2004*

*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.*

*IN nº 600/2005*

*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.*

Também é fato que as antecipações deveriam necessariamente, conforme Ato Declaratório Normativo SRF nº 03/2000, serem confrontadas primeiro com o tributo determinado na apuração anual, para depois ser considerado saldo negativo, passando à categoria de indébito tributário, sujeitando-se à taxa de juros 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.*

**Por isso, para resolvermos essa questão devemos investigar se o valor recolhido pelo contribuinte no período do ano calendário de 2003 até ajuste e a compensação podem ser considerados como pagamento a maior.**

Em nosso entendimento, para se configurar o pagamento a maior de um tributo, deve ser confirmado nos autos se no momento do pedido de compensação, ressarcimento ou restituição esse suposto crédito tributário apresentava a característica e natureza jurídica de pagamento a maior, nos termos do artigo 165, inciso I, do CTN.

Se no momento em que o contribuinte pleiteou a compensação ou restituição a natureza jurídica do pagamento a maior não era mais de pagamento a maior, diante do ajuste anual, temos para nós que esse pagamento passou assumir a figura jurídica de pagamento devido desde o seu início (data do seu recolhimento), assumindo a condição de elemento extintivo da obrigação tributária.

Com isso, se não se apurou saldo negativo do tributo, não há como reconhecer que os pagamentos feitos pela Recorrente com base em balancetes mensais no ano

de 2003, guardavam características ou natureza jurídica de pagamento indevido quando se realizou a compensação em 2004, com a retificação das DCTFs em março de 2004, visto que já havia a extinção do crédito tributário pelo pagamento diante da realização do ajuste.

E mais, como sabido, na estimativa, apurado, ao final do ano-calendário, o tributo devido no ano, mediante o levantamento do balanço em 31 de dezembro, dele deduz-se, entre outros elementos, as antecipações efetuadas.

Na hipótese de existir com a soma das antecipações valor que ultrapasse o valor feito com base no ajuste anual, estará caracterizada a figura do saldo negativo de IRPJ.

Assim, somente poderá se falar em pagamento a maior se a contribuinte veio apurar saldo negativo de IRPJ, passível, portanto, de restituição ou compensação.

Daí considerar que apenas o excesso de R\$ 448.273,33 seria passível de utilização na compensação e correção pela Selic a partir do mês subsequente ao do encerramento do período, aproveitando o ato praticado pelo contribuinte que busca a extinção de débito fiscal nos termos do artigo 156, inciso II, do CTN.

Pelo procedimento adotado, percebe-se que os apontados excessos mensais tendem a anular o ajuste anual, de tal sorte que apenas um saldo de R\$ 448.273,33 remanesceu.

Nesse sentido, vejamos a jurisprudência do extinto Conselho de Contribuintes, que tratou dos recolhimentos antes do ajuste anual:

*Processo: 103800124700016 Recurso atual 157525 REGISTRO  
NÚMERO 1183*

*Contribuinte: SUPER FILME COMERCIAL LTDA*

*Recurso original/ Conselho / Câmara original : 157525 / ICC  
/SÉTIMA TURMA ESPECIAL*

*Tipo Recurso RECURSO VOLUNTÁRIO (RV) Tributo / Matéria  
CONTRIBUIÇÃO SOCIAL*

*Data Julgamento 21/10/2008 No. do acórdão 197-00051*

*Cons. Relator LEONARDO LOBO DE ALMEIDA*

*Decisão do colegiado: Por unanimidade de votos, NEGAR  
provisionamento ao recurso*

*Ementa: Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido -  
CSLL - Exercício: 1996, 1997*

*Ementa: COMPENSAÇÃO - CSLL - PAGAMENTOS POR  
ESTIMATIVA - as estimativas mensais, ainda que pagas em  
valor superior ao calculado na forma da lei, não se  
caracterizam, de imediato, como tributo indevido ou a maior  
passível de restituição. A opção pelo pagamento mensal por  
estimativa difere para o ajuste anual a verificação da  
regularidade dos pagamentos efetuados.*

*PAF - PEDIDO DE PERÍCIA - INDEFERIMENTO. Estando presentes nos autos todos os elementos de convicção necessários à adequada solução da lide, deve ser inferido o pedido de realização de perícia, principalmente quando este não satisfaz os requisitos previstos na legislação.*

Por fim, quanto à suspensão da exigibilidade crédito tributário em razão da interposição do Recurso Voluntário, destaca-se que tal suspensão decorre da própria legislação em vigor.

Diante do exposto, conheço do Recurso, para no mérito DAR-LHE PARCIAL provimento, reconhecendo como saldo passível de compensação o crédito de IRPJ no montante de R\$ 448.273,33.

RAFAEL CORREIA FUSO - Relator

*(documento assinado digitalmente)*

## **Voto Vencedor**

Conselheiro Marcelo Cuba Netto, Redator Designado.

Em que pese as razões expostas pelo ilustre relator, peço licença para dele divergir, e apenas quanto ao mérito.

O art. 2º da Lei nº 9.430/96, a seguir transcrito, estabelece que as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do IRPJ com base no lucro real anual ficam obrigadas a realizar pagamentos mensais por estimativa, calculados a partir da receita bruta e acréscimos, a título de antecipação do imposto devido ao final do período.

*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.*

(...)

Ocorre que o art. 35 da Lei nº 8.981/95, adiante transcrito, facultou àqueles contribuintes reduzirem ou suspenderem os referidos pagamentos mensais de IRPJ calculados com base na receita bruta e acréscimos, desde que demonstrem, através de balancetes mensais, que o somatório daqueles pagamentos excede o imposto devido com base no lucro real do período em curso:

*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.*

(...)

De ver que em relação à CSLL valem as mesmas regras de apuração ora mencionadas, desde que o contribuinte, como no caso sob exame, tenha optado pela apuração anual do IRPJ.

Pois bem, pela análise das normas acima transcritas é possível concluir o seguinte:

a) o contribuinte que optar pelo lucro real anual tem a obrigação de realizar pagamentos mensais de IRPJ e CSLL, cujo montante é calculado com base na receita bruta e acréscimos;

b) tal obrigação, entretanto, pode ter seu montante reduzido, ou mesmo ser suspensa, caso o contribuinte demonstre que o somatório das estimativas pagas com base na receita bruta e acréscimos, até determinado mês, excede o valor do IRPJ ou da CSLL devidos com base no lucro real ajustado, calculado até aquele mês.

Em outras palavras, a obrigação de pagar a estimativa mensal de IRPJ ou CSLL tem como montante máximo um valor calculado a partir da receita bruta e acréscimos. A apuração do lucro real do período em curso, mediante o levantamento de balancete, tem o condão de reduzir o montante daquela obrigação, ou mesmo suspendê-la, mas nunca o de atribuir ao contribuinte obrigação de pagar estimativa de IRPJ ou CSLL em montante superior ao calculado com base na receita bruta e acréscimos. Assim sendo, o pagamento de estimativa de IRPJ ou de CSLL realizado em montante superior ao legalmente exigido à extinção da obrigação é considerado pagamento maior que o devido, ainda que apurado através de balancetes.

No caso sob exame a ora recorrente, optante pelo lucro real anual, levantou balancete mensal e pagou o IRPJ devido com base no lucro líquido do período em curso, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação do imposto. Posteriormente, percebeu que o montante do IRPJ assim calculado e pago era superior ao devido com base na receita bruta e acréscimos.

Assim, em face de tudo o que foi visto acima, e por força do disposto no art. 165 do CTN, combinado com o art. 74, *caput*, da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, conclui-se que a contribuinte tem direito a compensar o IRPJ por estimativa pago a maior.

Quanto à possibilidade dessa compensação ser realizada antes de encerrado o período base anual, é de se dizer que a Instrução Normativa SRF nº 210/2002, vigente em 15/03/2004, data da transmissão das DCOMPs sob exame, não o proibia, razão pela qual deve-se ter por permitida.

Por fim, como não estavam em vigor à época da transmissão da referida DCOMP, desnecessário adentrar ao exame da legalidade do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, e do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, que passaram a proibir a compensação da estimativa de IRPJ e CSLL paga a maior antes de encerrado o período base anual. Ressalte-se ainda que o art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, atualmente em vigor, aboliu tal proibição.

Tendo em vista o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

*(documento assinado digitalmente)*

Marcelo Cuba Netto