



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10980.910817/2009-00
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-003.955 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente COMPANHIA PARANAENSE DE ENERGIA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2004

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

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 unanimidade de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para admitir a possibilidade de formação de indébito em recolhimento por estimativa, não homologando de plano a compensação pretendida, em virtude da ausência de análise do mérito do pedido pelo Despacho Decisório, devendo ser verificada pela autoridade local da Receita Federal do Brasil a existência, a suficiência e a disponibilidade do crédito objeto da compensação.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luís Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Paulo Mateus Ciccone (Presidente) e André Severo Chaves (suplente convocado para eventuais substituições).

Relatório

Do Despacho Decisório

Trata o presente processo da compensação declarada por meio do PER/DCOMP n.º 14469.55160.111105.1.3.04-3912 (fls. 05-10 e 11-16), relativa à compensação do débito de R\$ 2.535.826,70 de Cofins não cumulativa (código de receita 5856) do mês de outubro/2005, com utilização da parcela de R\$ 2.217.988,89 do direito creditório de R\$ 2.293.619,93 oriundo do pagamento indevido ou a maior da estimativa de CSLL (código de receita 2484) do mês de dezembro/2004, recolhimento este efetuado em 31/01/2005 (R\$ 2.293.619,93).

A DRF/Curitiba, por meio do Despacho Decisório proferido em 20/04/2009, não homologou a compensação declarada em 11/11/2005 em face da inexistência do direito creditório indicado, haja vista entender que o recolhimento indevido ou a maior de estimativa mensal somente poderia ser utilizado na dedução da CSLL devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de CSLL do período, conforme previsto no art. 10 da IN SRF n.º 600, de 28 de dezembro de 2005.

Da Manifestação De Inconformidade

Regularmente cientificada em 29/04/2009 (fl. 04), a reclamante, por intermédio de seu representante legal (mandato às fls. 48-52), apresentou, em 29/05/2009, a tempestiva manifestação de inconformidade de fls. 17-24, instruída com os documentos de fls. 25-47 e 53-230, cujo teor é sintetizado a seguir:

- a) aduz que, não obstante a regularidade da existência do crédito e das subsequentes compensações, a RFB decidiu pela improcedência do crédito informado no PER/DCOMP por se tratar de estimativa mensal, cujo valor somente poderia ter sido utilizado na dedução da CSLL devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo do período;
- b) presume que tal entendimento decorra do fato de as instruções de preenchimento da DIPJ 2005 orientarem que fosse informado na linha 43 da ficha 17 o valor das estimativas efetivamente pagas, o que converte os

eventuais pagamentos a maior em saldo negativo de CSLL; que, por um erro formal, deixou de assim informar o recolhimento efetuado em 31/01/2005;

- c) argumenta que é inegável que o crédito fiscal existe e não se pode admitir a não homologação da compensação em razão da simples existência de erro formal no preenchimento da DIPJ 2005; que impõe-se a aplicação dos princípios da verdade real e da essência sobre a forma (ou da realidade sobre a forma); que os créditos possuíam, e possuem, a liquidez e a certeza necessárias à homologação das compensações;
- d) que o erro formal no preenchimento da DIPJ 2005 não acarretou qualquer prejuízo à Administração, pois o crédito efetivamente existe e foi compensado no prazo e no tempo permitidos pela legislação; que, contrariamente, para a recorrente houve prejuízo em face de a atualização do pagamento indevido ser aplicável a partir de fevereiro/2005, enquanto faria jus à atualização desde janeiro/2005 caso tivesse utilizado o crédito na forma de saldo negativo;
- e) que a não homologação da compensação implica violação aos princípios da razoabilidade e da moralidade administrativa, previstos no art. 37 da Constituição Federal e no art. 2º da Lei nº 9.784, de 1999; que o administrador público, em observância e respeito aos princípios do Direito Administrativo e do Direito Tributário da Verdade Material e Formalismo Moderado (ou Informalidade), deve reconhecer o efetivo e incontroverso direito da recorrente de utilizar o crédito em tela; que o Conselho de Contribuintes já decidiu que a autoridade administrativa, trilhando pelo rumo dos princípios expressos na Constituição Federal, não deve ser apegar ao formalismo exarcebado;
- f) que a eventual não homologação das compensações com base no art. 10 da IN SRF nº 600, de 2005, seria totalmente ilegal, haja vista que, tal qual o art. 165 do CTN, o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não impede que o valor recolhido incorretamente por estimativa seja tratado como “pagamento a maior ou indevido”, passível de compensação inclusive dentro do próprio ano;
- g) que tanto é assim, que a nova redação do art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, não mais determina que os pagamentos indevidos ou a maior de IRPJ e CSLL, a título de estimativa mensal, somente sejam utilizados para dedução do IRPJ e CSLL devidos ao final do período de apuração em que houve o pagamento indevido, ou para compor o saldo negativo do período; pede a aplicação retroativa dessa legislação tributária mais benéfica (art. 106, II, “a”, do CTN), porquanto de acordo com a legislação tributária atual não mais existe tal exigência.

Do Acórdão de Impugnação

A 1ª Turma da DRJ/CTA por meio do Acórdão de Impugnação n.º **06-31.542**, julgou a Manifestação de Inconformidade **Improcedente**, conforme a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2004

PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ESTIMATIVA DE CSLL. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO APRESENTADA NA VIGÊNCIA DA IN SRF N.º 600, DE 2005. OBRIGATORIEDADE DE UTILIZAÇÃO NA DEDUÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DEVIDA AO FINAL DO PERÍODO DE APURAÇÃO OU PARA COMPOR O SALDO NEGATIVO DE CSLL.

Aplica-se à declaração de compensação apresentada na vigência da IN SRF n.º 600, de 2005, a obrigatoriedade de utilização da estimativa de CSLL paga indevidamente ou a maior na dedução da contribuição devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de CSLL do período.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. ESTIMATIVA DE CSLL. VEDAÇÃO À UTILIZAÇÃO COMO DIREITO CREDITÓRIO.

Havendo vedação à utilização de estimativa de CSLL como direito creditório oriundo de pagamento indevido ou a maior, é de se confirmar a não homologação da compensação declarada nos autos.

Observa-se que a decisão do órgão julgador *a quo* teve como seguintes **fundamentos**:

1. A interessada apresenta reclamação contra o Despacho Decisório proferido pela DRF/Curitiba, em 20/04/2009 (fl. 01), rastreamento n.º 831653865, que não homologou a compensação declarada no PER/DCOMP n.º 14469.55160.111105.1.3.04-3912 (fls. 05-10 e 11-16) – relativa à compensação do débito de R\$ 2.535.826,70 de Cofins não cumulativa (código de receita 5856) do mês de outubro/2005 – em face da inexistência do direito creditório de R\$ 2.293.619,93 nele indicado, cuja parcela de R\$ 2.217.988,89 foi utilizada nos autos.
2. Considerando que a compensação declarada pelo sujeito passivo, na qual constam informações relativas aos créditos utilizados e aos débitos a serem compensados, extingue o crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação, conforme disposto no art. 74, §§ 1º e 2º, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com a redação dada pela Lei n.º 10.637, de 30 de dezembro de 2002, para homologação da compensação declarada nos autos é imprescindível a confirmação do direito creditório informado.
3. Assim, verifica-se que a interessada declarou na Ficha 16-Cálculo da CSLL Mensal por Estimativa (com base na receita bruta e acréscimos) da DIPJ 2005, apresentada em 30/06/2005 (fls. 108-198), que não apurou débito algum de

estimativa de CSLL a pagar para o mês de competência dezembro/2004 (fl. 123).

4. Na DCTF original do 4º trimestre/2004 (ND 1000.000.2005.1740363530), apresentada em 12/02/2005, não declarou débito algum de estimativa de CSLL, mas na DCTF retificadora entregue em 15/02/2005 (ND 0000.100.2005.1710404103) confessou um débito de R\$ 2.293.619,93 de estimativa de CSLL para o mês de dezembro/2004, cujo valor foi zerado nas duas declarações retificadoras apresentadas em 25/04/2005 (NDs 0000.100.2005.1730429391 e 1000.000.2005.174028360).
5. Tendo efetuado o recolhimento de R\$ 2.293.619,93 da estimativa de CSLL de dezembro/2004 em 31/01/2005, indica esse pagamento como direito creditório na declaração de compensação em análise, como pagamento indevido ou a maior, em face de não haver utilizado valor algum de estimativa de CSLL na dedução da contribuição devida no encerramento do ano-calendário de 2004 ou para compor o saldo negativo do período, conforme demonstrado na Ficha 17-Cálculo da CSLL (fl. 124).
6. Contudo, não há como se reconhecer o direito creditório indicado na declaração de compensação em análise, porquanto o recolhimento de R\$ 2.293.619,93 efetuado em 31/01/2005 somente poderia ter sido utilizado na dedução da CSLL devida em 31/12/2004 ou para compor o saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2004, conforme previsto no artigo 10 da IN SRF nº 600, de 2005, *in verbis*:

“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.” (*Grifou-se*)
7. Tal dispositivo legal reproduz integralmente a regra originalmente prevista no artigo 10 da IN SRF nº 460, de 2004.
8. Ressalte-se que a indicação dessa estimativa de CSLL como direito creditório configura descumprimento da regra constante do artigo 10 da IN SRF nº 600, de 2005, em vigor à dada da transmissão da declaração de compensação em análise, o que acaba por prejudicar o exercício desse direito, conforme disposto no art. 170 do CTN, segundo o qual o direito à compensação de débitos tributários com créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda pública fica sujeito às condições e sob as garantias que a lei estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribua à autoridade administrativa, tendo o § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, disposto que a Secretaria da Receita Federal disciplinará a compensação de que trata esse artigo 74.

9. Acrescente-se que as alterações introduzidas pelo artigo 11 da IN RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008 – que excluiu o pagamento indevido ou a maior de estimativa da obrigatoriedade de utilização na dedução do IRPJ e da CSLL devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo do período – somente são aplicáveis para as declarações de compensação apresentadas a partir de 31/12/2008, data de sua publicação dessa instrução normativa, não havendo que se falar em aplicação retroativa com fundamento no artigo 106, II, “a”, do CTN em face de não tratar o caso de ato que deixou de ser definido como infração.
10. Dessa forma, sendo vedada a utilização dessa estimativa de CSLL como direito creditório oriundo de pagamento indevido ou a maior, é de se confirmar a não homologação da compensação declarada nos autos.

Do Recurso Voluntário

A recorrente, inconformada com o Acórdão de 1ª Instância, apresenta recurso voluntário, com as seguintes razões para a reforma da decisão *a quo*:

1. É necessário demonstrar a existência do crédito em tela e que o mesmo é suficiente para as compensações pleiteadas, mas que houve erro formal no preenchimento das obrigações acessórias (DIPJ e PER/DCOMPs);
2. O crédito em questão decorre do saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário de 2004, e tem como origem a CSLL recolhida por estimativa em relação à competência dez/2004, por meio do DARF em anexo (doc. 02);
3. Todavia, na entrega da DIPJ correspondente, ocorreu um erro formal de preenchimento, pois o valor do DARF efetivamente recolhido (R\$ 2.293.619,93), relativo à CSLL inicialmente devida por estimativa em dez/2004, não foi informado na linha 43 da Ficha 17 da DIPJ (página 16), conforme demonstra a DIPJ em anexo (doc. 08);
4. Consequentemente, o referido saldo negativo deixou de ser computado na DIPJ em questão, o que levou ao cometimento de outro erro formal no preenchimento dos respectivos PER/DCOMPs, quando o crédito em tela foi informado como sendo decorrente de "pagamento a maior ou indevido" ao invés de ter sido informado como sendo decorrente de "saldo negativo de CSLL", o que causou uma disparidade entre a DIPJ e os PER/DCOMPs, levando ao indeferimento das compensações em tela;
5. Assim, por erro formal de preenchimento das obrigações acessórias, as compensações em tela foram indeferidas;
6. Todavia, é inegável que os créditos fiscais efetivamente existem e, portanto, foram legitimamente utilizados pela COPEL;

7. Assim, ao contrário do que entendeu a autoridade fiscal com base na simples existência de divergência entre as obrigações acessórias, a COPEL, à época das compensações (novembro/2005 e dezembro/2005), possuía saldo negativo de CSLL válido e suficiente à compensação dos débitos em questão (COFINS e IRRF);
8. Não se pode admitir a não-homologação das compensações em questão, pela simples existência de erro formal no preenchimento das obrigações acessórias, quando, de fato e em realidade, os créditos compensados efetivamente existiam à época das compensações e estão documentalmente comprovados;
9. O erro formal de preenchimento das obrigações acessórias não tem o condão de reduzir ou eliminar a existência e validade do crédito tributário em questão;
10. Impõe-se, portanto, a aplicação dos princípios da verdade real e da essência sobre a forma (ou da realidade sobre a forma). Os créditos possuíam - e possuem - a liquidez e a certeza necessárias à homologação das compensações;
11. O mero erro formal no preenchimento das obrigações acessórias não pode afastar o direito da Recorrente à compensação, sobretudo porque não acarretou qualquer prejuízo à Administração, pois o crédito efetivamente existe e foi compensado no prazo e no tempo permitidos pela legislação.
12. Contrariamente, para a recorrente, o erro formal representou prejuízo, pois se tivesse utilizado o crédito na forma de saldo negativo, a atualização pela Selic seria aplicável desde 19/jan/05, diferentemente da atualização a partir de fevereiro de 2005, aplicada pela recorrente.
13. Voltando ao direito pela compensação, não homologá-la, mesmo diante da existência de crédito suficiente para tanto - e devidamente comprovado - implica em violação aos princípios da Razoabilidade e da Moralidade Administrativa, previstos no art. 37 da Constituição Federal e no art. 2º da Lei nº 9.784/99;
14. O Administrador Público, em observância e respeito aos princípios do Direito Administrativo e do Direito Tributário da Verdade Material e Formalismo Moderado (ou Informalidade), deve reconhecer o efetivo e incontroverso direito da COPEL de utilizar o crédito em tela, homologando as compensações por ela apresentadas, sob pena de, agindo de forma diversa, levar ao locupletamento indevido do próprio Estado;
15. O Primeiro Conselho de Contribuintes e Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CCRF já decidiu que a Autoridade Administrativa, trilhando pelo rumo dos princípios expressos na Constituição Federal, não deve se apegar ao formalismo exacerbado, impossibilitando o exercício de um direito cristalino, pela ocorrência de mero erro formal: [...]

16. Desta forma, resta evidente que o mero equívoco cometido pela COPEL, quando do preenchimento das suas obrigações acessórias, não pode servir como fundamento para a não-homologação das compensações;
17. A realidade é que, não obstante os erros formais em questão, a COPEL praticou todos os procedimentos necessários à regular compensação, no prazo e tempo devidos, além de efetivamente possuir os créditos fiscais suficientes para realizar tais compensações, conforme comprova a documentação em anexo;
18. Pelo fato da não-homologação das compensações em tela estarem em evidente descompasso com a realidade dos fatos, levando ao locupletamento indevido do Estado, tem-se a violação dos princípios antes mencionados, razão pela qual a autoridade fiscal deve agir de ofício para corrigir as inconsistências que levaram ao indeferimento dessas compensações;
19. *Ad argumentandum*, ainda que assim não fosse, ou seja, mesmo na hipótese em que a COPEL estivesse tratando os créditos em tela como sendo decorrentes de "pagamento a maior ou indevido" (e, neste caso, a DIPJ e os PER/DCOMP estariam corretamente preenchidos), a eventual não-homologação das compensações em questão, com base no art. 10 da IN SRF 600/05, seria completamente ilegal, haja vista que, tal qual o art. 165 do Código Tributário Nacional - CTN, o art. 74 da Lei ns 9.430/96 não impede que o valor recolhido incorretamente por estimativa seja tratado como "pagamento a maior ou indevido", passível de compensação inclusive dentro do próprio ano
20. Tanto é assim (ou seja, que a limitação imposta pelo referido art. 10 é ilegal e afronta o citado art. 74) que a nova redação do art. 11 da recente IN RFB 900/08 (que corresponde ao mencionado art. 10) não mais determina que os pagamentos indevidos ou a maior de IRPJ ou CSLL, a título de estimativa mensal, somente sejam utilizados para dedução do IRPJ e CSLL devidos ao final do período de apuração em que houve o pagamento indevido, ou para compor o saldo negativo do período;
21. Diante disso, se fosse esta a hipótese (dos créditos em questão serem compensados pela COPEL como "pagamento a maior ou indevido"), constata-se a necessidade da aplicação retroativa da legislação tributária mais benéfica, no caso o art. 11 da IN RFB 900/08 (CTN, art. 106, II, "a"), haja vista que de acordo com a legislação tributária atual, o pagamento a maior ou indevido de estimativa mensal não mais necessita compor o saldo negativo ao final do ano ou ser utilizado para dedução do IRPJ e CSLL devidos ao final do período de apuração, podendo, portanto, ser tratado como "pagamento a maior ou indevido", justamente como consta nos PER/DCOMPs transmitidos pela COPEL;
22. Ante o exposto, requer-se a reforma da decisão n- 06-31.542 proferida pela 1-T. da D RJ Curitiba que não homologou o PER/DCOMP em questão, diante da demonstrada existência de saldo negativo de CSLL apurado no ano-

calendário de 2004, do comprovado equívoco (erro formal) praticado pela COPEL no preenchimento das obrigações acessórias, e da aplicação dos princípios da verdade real, da essência sobre a forma, da razoabilidade e da moralidade administrativa, e *ad argumentandum*, pela aplicação retroativa do art. 11 da IN 900/08, com base no art. 106, II, "a" do CTN.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende ao demais requisitos, motivo pelo qual dele conheço.

A discussão em relação à restituição ou compensação de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa, trata-se de matéria sobre a qual o CARF vem reiteradamente se posicionando pela sua possibilidade. Havendo inclusive a edição da Súmula CARF n 84, transcrita a seguir.

Súmula CARF nº 84: Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.

Cita-se nesse sentido, os acórdãos paradigmas: Acórdão nº 1201-00.404, de 23/2/2011 Acórdão nº 1202-00.458, de 24/1/2011 Acórdão nº 1101-00.330, de 09/7/2010 Acórdão nº 9101-00.406, de 02/10/2009 Acórdão nº 105-15.943, de 17/8/2006.

O Acórdão nº 1101-00.329, da lavra da conselheira Edeli Pereira Bessa, segue a jurisprudência consolidada no âmbito do Carf, cujos argumentos, adotados na presente decisão, são transcritos a seguir:

"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 § 1 4 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 n" 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 n.º 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 indébitos de estimativas, não vejo como tratar a restrição inserta a partir da Instrução Normativa SRF n.º 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 indébitos de estimativas a qualquer tempo, e não apenas na vigência das Instruções Normativas que veicularam a dita proibição, como já verificado em outros litígios 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 concluí em voto anterior apresentado a esta Turma, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei n.º 9.430/96, tenho que a supressão da vedação veiculada com a Instrução Normativa RFB n.º 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 n.º 460/2004 e 600/2005, ou seja, no período de 29/10/2004 a 30/12/2008 (até ser publicada a Instrução Normativa RFB n.º 900/2008), a Receita Federal buscou coibir a utilização imediata de indébitos provenientes de estimativas recolhidas a maior, assim dispondo:

(Omissis)

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 n.º 03/2000, seria atualizado com juros à taxa SELIC a partir do mês subsequente ao do encerramento do ano-calendário.

De outro lado, porém, é possível interpretar que a Lei n.º 9.430/96, ao autorizar a dedução das antecipações recolhidas, admite somente aquelas recolhidas em conformidade com caput de seu art 2º:

(Omissis)

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 a 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 9.250/95 c/c art. 73 da Lei n.º 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 n.º 9.430/96 são passíveis de dedução na apuração anual do IRPJ ou da CSLL, concludo 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 mensais 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.

(Omissis)

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

(Omissis)

No presente caso, a contribuinte alega que errou ao apurar a estimativa em balancete de suspensão/redução de dezembro/2004, e assim apontou o indébito constituído em 31/01/2005 para compensações com outros tributos, posteriormente, inclusive, à apuração do ajuste anual em 31/12/2004. Destaco que a DIPJ originalmente apresentada em 2005 já apontava a apuração da estimativa de dezembro/2004 com base em balancete de suspensão/redução.

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 dezembro/2004, a sua adequação para a formação do indébito de R\$ 86.729.499,25, e a correspondente disponibilidade, mediante prova 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 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 procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve-lhe ser facultada nova manifestação de inconformidade, possibilitando-lhe a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento.

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

No uso da competência dada pelo § 14 do artigo 74 da Lei n.º 9.430/96, e por meio das INs SRF n.º 460/2004 e 600/2005, cuja vigência ocorreu de 29/10/2004 a 30/12/2008, a Receita Federal do Brasil não admitiu a compensação imediata de recolhimentos indevidos de estimativas. Já com a IN RFB n.º 900/2008, o Fisco alterou o entendimento e excluiu essa limitação de seu texto.

A evolução da legislação administrativa a respeito do assunto foi a seguinte:

O artigo 10 da Instrução Normativa n.º 460/2004 não permitiu que indébitos oriundos de recolhimentos por estimativa fossem compensados de imediato, devendo compor o saldo de IRPJ e CSLL apurado ao final do período:

"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."

A mesma redação foi mantida no artigo 10 da IN SRF n.º 600/2005, *in verbis*:

"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."

Já com a edição da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008, no seu artigo 11, o Fisco deixou de coibir a imediata compensação de recolhimentos indevidos de estimativas.

"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."

Assiste, as regras contidas na IN RFB n.º 900/2008 são perfeitamente aplicáveis ao caso em voga, pois alteraram o entendimento anteriormente expresso pelas INs 460/2004 e 600/2005, podendo ser computado como crédito o montante de estimativa recolhido indevidamente.

A própria Receita Federal do Brasil já se posicionou no sentido de admitir o procedimento adotado pela recorrente, por meio da Solução de Consulta 285 - SRRF/9ª RF/Disit de 17/07/2009, assim ementada:

"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 n.º 9.430, de 1996, arts. 2.º e 6.º; Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35; ADN SRF n.º 3, de 2000; IN RFB n.º 900, de 2008, arts. 2.º a 4.º 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 a contribuição devida a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, mediante a entrega do PER/Dcomp;

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

Dispositivos Legais: Lei n.º 9.430, de 1996, arts. 2.º e 6.º; Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35; ADN SRF n.º 3, de 2000; IN RFB n.º 900, de 2008, arts. 2.º a 4.º e 34."

Porém, apenas em tese assiste razão à recorrente em suas alegações, haja vista que a análise efetivada pelo Despacho Decisório e no Acórdão de Impugnação restringiu-se apenas à preliminar da possibilidade do pedido, não abordando o mérito da veracidade do crédito apresentado para compensação, a sua existência, suficiência e disponibilidade, dando certeza e liquidez ao direito pretendido, devendo esse montante ser confirmado pela autoridade administrativa de origem.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para admitir a possibilidade de formação de indébito em recolhimento por estimativa, não homologando de plano a compensação pretendida, em virtude da ausência de análise do mérito do pedido pelo Despacho Decisório, devendo ser verificada pela autoridade local da Receita Federal do Brasil a existência, a suficiência e a disponibilidade do crédito objeto da compensação.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias