



PROCESSO	13054.720093/2013-31
ACÓRDÃO	1004-000.449 – 1ª SEÇÃO/4ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	25 de agosto de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ATLAS S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Ano-calendário: 2009

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. LEI Nº 11.941, DE 2009. REDUÇÃO DE JUROS MORATÓRIOS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. NECESSIDADE DE PRÉVIO RECONHECIMENTO CONTÁBIL DA RECEITA.

A exclusão prevista no parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009, relativa à parcela correspondente à redução do valor das multas, juros e encargo legal obtida por ocasião do pagamento à vista ou do parcelamento de débitos fiscais, pressupõe a prévia inclusão desse valor na apuração do lucro líquido do exercício em que auferido o benefício, nos termos do art. 250, inciso II do RIR/99, aplicável à CSLL por força do parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.689, de 1988. A contabilização dos juros pelo valor líquido, sem o reconhecimento do passivo pelo valor integral da dívida originária e da correspondente receita de remissão, não satisfaz o pressuposto normativo da exclusão, pois suprime do resultado a parcela que, por força de lei, deveria ser dele retirada para fins de determinação da base imponível.

LANÇAMENTOS CONTÁBEIS COMPLEMENTARES EM EXERCÍCIO POSTERIOR. EFEITO LÍQUIDO NULO NO RESULTADO. IMPOSSIBILIDADE DE EFICÁCIA RETROATIVA.

Lançamentos contábeis efetuados em exercício posterior ao do fato econômico tributado, cujos débitos e créditos se neutralizam integralmente no resultado do exercício em que realizados, não produzem efeito sobre o lucro líquido nem podem ser invocados como demonstração retroativa do reconhecimento de receita em exercício anterior. A iniciativa de realizar lançamentos complementares em momento posterior revela, ademais, a consciência da insuficiência da escrituração originária,

contradizendo a tese de equivalência entre a contabilização pelo valor líquido e o reconhecimento da receita de remissão.

CRÉDITO SOBRE DEPRECIAÇÃO DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO. ART. 1º DA LEI Nº 11.051, DE 2004. LIMITE DE UTILIZAÇÃO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE “SALDO DA CSLL A PAGAR” PARA OBSERVÂNCIA DA VEDAÇÃO À RESTITUIÇÃO, COMPENSAÇÃO, RESSARCIMENTO OU APROVEITAMENTO DE PARCELA EXCEDENTE.

A utilização do crédito relativo à CSLL calculado sobre a depreciação contábil de bens do ativo imobilizado, de que trata o art. 1º da Lei nº 11.051, de 2004, está limitada ao saldo da CSLL a pagar apurado antes da dedução das antecipações do período, podendo coexistir com indébito, a título de saldo negativo, constituído por antecipações superiores àquele saldo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado em: (i) por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso quanto às matérias “*reclassificação de valor indevidamente lançado como multa indedutível*”; e (ii) por maioria de votos, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para afastar o óbice apontado desde o despacho decisório quanto a possibilidade de formação do indébito em face da dedução do crédito de R\$ 356.115,44, com retorno dos autos à Unidade de Origem para confirmar o direito ao valor deduzido e, se for o caso, proferir despacho decisório complementar, reiniciando-se o rito processual, vencido o Conselheiro Jandir José Dalle Lucca (relator) que votou por negar provimento ao recurso. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Edeli Pereira Bessa. O Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli votou pelas conclusões do voto vencedor.

Assinado Digitalmente

Jandir Jose Dalle Lucca – Relator

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa – Redatora designada

Assinado Digitalmente

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

RELATÓRIO

1.Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do v. acórdão de fls. 599/612, que, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade apresentada, para reconhecer parcialmente o direito creditório pleiteado no valor de R\$ 135.353,78 e deferir parcialmente, neste mesmo valor, o Pedido de Restituição.

2.Para melhor compreensão da matéria versada nos autos e por bem descrever os fatos, consulte-se o relatório da r. decisão recorrida:

Trata o presente processo de pedido de restituição de Saldo Negativo complementar de CSLL do ano calendário de 2009 (SNCSLL/2009), por meio de formulário, fl. 02.

De acordo com o pedido, o direito creditório pleiteado é referente ao complemento de R\$ 602.267,30 ao saldo negativo já reconhecido e compensado no valor de R\$ 542.886,93, devido à utilização do benefício da CSLL previsto na lei nº 11.051/2004 e correções das adições e exclusões na base de cálculo da CSLL.

O referido pedido foi analisado pela Seort da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Novo Hamburgo (Seort/DRF/NHO) que negou o crédito pleiteado pelos motivos expostos no Despacho Decisório nº 0247/2014, fls. 295/303, que, em suma, afirma o que se segue:

- A utilização de formulário em papel para pedido de restituição está prevista no § 2º do art. 113 da IN RFB nº 1.300, de 2012, no caso de o crédito para com a Fazenda Nacional não poder ser requerido à RFB mediante utilização do programa PERDCOMP. No caso concreto, a impossibilidade de transmissão via eletrônica está calcada no art. 88 da referida IN, em razão de somente poderem ser retificados os documentos que se encontrarem pendentes de decisão administrativa na data do envio do documento retificador.

- Levando-se em consideração, porém, que a empresa não pediu no documento original o valor resultante do benefício indicado, que o crédito pleiteado a ser utilizado advém de Lei – Lei nº 11.051, de 2004, com alteração dada pela Lei nº 11.774, de 2008-, e que o princípio da verdade material também deve ser observado, o formulário será admitido e aqui analisado.

- O contribuinte solicitou o crédito de Saldo Negativo de CSLL, no valor de R\$ 542.886,93, por meio do programa eletrônico PERDCOMP, na Declaração de Compensação sob nº 09713.05592.160411.1.3.03-0180, em 16/04/2011, o qual foi totalmente deferido (fls. 288 e 289). A diferença solicitada neste processo corresponde ao acréscimo no saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 602.267,30, que advém de utilização do benefício do valor calculado sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado, nos termos da Lei nº 11.051, de 2004, e de diferença encontrada na base de cálculo da CSLL.

- Determina o § 2º do artigo acima transcrito que a utilização de créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado está limitada ao saldo da CSLL a pagar, não podendo gerar, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação.

- Na DIPJ/2010, entregue em 29/06/2010 (fls. 171 e 172), em que foi apurado o crédito de saldo negativo deferido eletronicamente, a base de cálculo estava assim composta:

Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	Valor
01.Lucro Líquido antes da CSLL	10.973.041,40
ADIÇÕES	
... Demais adições	757.543,12
31. Outras Adições	10.763.179,13
32.SOMA DAS ADIÇÕES	11.520.822,25
EXCLUSÕES	
... Demais exclusões	650.131,48
53.(-)Outras Exclusões	3.193.323,34
54.SOMA DAS EXCLUSÕES	3.843.454,82
61.BASE DE CALCULO DA CSLL	18.650.408,83
64.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	1.678.536,79
74.(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	2.221.423,72
76.CSLL A PAGAR	(542.886,93)

- Em 14/02/2013, a DIPJ/2010 foi retificada e os seguintes valores estão informados (fls. 230 e 231). Demonstrem-se também as diferenças apuradas.

Ficha 17 - Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	DIPJ RETIFICADA	DIPJ ATIVA	DIFERENÇAS
01.Lucro Líquido antes da CSLL	10.973.041,40	10.973.041,40	
ADIÇÕES			
... Demais adições	757.543,12	757.543,12	
31. Outras Adições	10.763.179,13	9.258.917,77	(1.504.261,36)
32.SOMA DAS ADIÇÕES	11.520.822,25	10.016.560,89	
EXCLUSÕES			
... Demais exclusões	650.131,48	650.131,48	
53.(-)Outras Exclusões	3.193.323,34	4.424.082,63	1.230.759,29
54.SOMA DAS EXCLUSÕES	3.843.454,82	5.074.214,11	
61.BASE DE CALCULO DA CSLL	18.650.408,83	15.915.388,18	
64.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	1.678.536,79	1.432.384,94	
DEDUÇÕES			
66.(-)Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado		356.115,44	356.115,44
74.(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	2.221.423,72	2.221.423,72	
76.CSLL A PAGAR	(542.886,93)	(1.145.154,22)	(602.267,30)

- Perante as diferenças alegadas, as quais alteram sobremaneira o resultado da CSLL a ser restituída, intimou-se o contribuinte, por meio do Termo de Intimação Fiscal nº 122/2014, de 17/02/2014 (fls. 36 a 37), a apresentar justificativas e esclarecimentos, baseados em documentos comprobatórios, sobre as diferenças apontadas.

- Em sua resposta, esclareceu o seguinte. A empresa possuía no processo administrativo nº 11065.001863/2007-41, um auto de infração de IRPJ, CSLL e IRRF, o qual totalizava, atualizado até novembro de 2009, R\$ 14.849.807,10 – principal de R\$ 5.025.154,74, multa de R\$ 7.089.631,71 e juros moratórios de R\$ 2.735.020,65 (fl. 133).

- Com o advento da Lei nº 11.941, de 2009, a empresa poderia quitar suas dívidas com redução de 100% da multa e 45% dos juros moratórios, no caso de pagamento à vista – inciso I, do § 3º do art. 1º da referida Lei. Dessa forma, no dia 27/11/2009, o contribuinte informou que efetuou o recolhimento e obteve uma redução de 100% do valor da multa, uma redução dos juros no valor de R\$ 1.230.759,29 e, consequentemente, uma despesa relativa a juros moratórios de R\$ 1.504.261,36 (fls. 133, 290 a 294).

- Relatou que lançou para o ano de 2009, na Ficha 05A Despesas Operacionais da DIPJ, na linha “19.Multas”, o valor de R\$ 2.998.411,36, sendo que R\$ 2.905.703,29 constou informado como parcela não dedutível para a base de cálculo da CSLL (fl. 153). Alegou que, por erro de preenchimento, os juros devidos no valor de R\$ 1.504.261,36 foram lançados contabilmente na conta de Multas Indedutíveis, ocasionando, assim, adição indevida na base de cálculo da CSLL, na DIPJ. Esse fato foi corrigido na retificação da DIPJ, ou seja, o valor de R\$ 1.504.261,36 foi retirado da parte indedutível na Ficha 05A, linha 19, constando somente como despesa dedutível (fl. 219), e foi diminuído da parte de adições da base de cálculo da CSLL, na Ficha 17 da DIPJ retificadora, linha 31, conforme demonstrado acima, no quadro do parágrafo 13 deste Despacho (e na fl. 237).

- Na parte das Exclusões da base de cálculo da CSLL, a empresa explicou que na Ficha 17 houve o acréscimo de R\$ 1.230.759,29, na linha 53 – vide parágrafo 13 deste Despacho e fl. 238 -, diminuindo, dessa forma, a base de cálculo, tendo em vista que se refere a ganho contábil ocorrido na recuperação do valor de juros moratórios. O “benefício” de exclusão da base de cálculo da CSLL foi obtido em consequência do pagamento à vista de dívidas, previsto na Lei nº 11.941, de 2009, consoante o parágrafo único de seu art. 4º.

- Com relação aos juros pagos ou incorridos pelo recolhimento espontâneo de débitos em atraso, ou mesmo decorrentes de lançamento de ofício ou auto de infração, por se tratar de compensação pelo atraso no pagamento de débitos, caracterizam-se como despesas financeiras, sendo DEDUTÍVEIS do lucro operacional, para fins de determinação do lucro real.

- Ocorre que a informação, que o contribuinte fez constar na DIPJ retificadora, de que o valor de R\$ 1.504.261,36 não é multa indedutível, e, sim, despesa operacional dedutível, não coaduna com os lançamentos contábeis que constam demonstrados em balancete, ou seja, na própria contabilidade da empresa (fls. 128 e 131). No balancete apresentado, não houve qualquer estorno que originasse e confirmasse a retificação ocorrida em DIPJ.

- Conforme relatado pela empresa no Pedido de Restituição, a diferença pleiteada foi originada por retificações e correções da contabilidade. Por essa razão, no Termo de Intimação, de pronto requereu-se a apresentação dos lançamentos e estornos registrados nos Livros Contábeis e Fiscais das contas envolvidas. Tendo em vista a falta de lançamentos contábeis imprescindíveis, conclui-se que a empresa não comprovou mediante apresentação de provas hábeis e inequívocas as suas alegações com relação a direito creditório.

- Não houve o lançamento da receita para apuração do lucro líquido, não existindo valor a ser excluído da base de cálculo da CSLL, nos termos ao art 250, Inciso II, do RIR/99, vigente à época dos fatos, no que se refere ao valor excluído da base de cálculo da CSLL de R\$ 1.230.759,29, retificação efetuada na linha 53 da Ficha 17 da DIPJ/2010 (fl. 238), a qual objetivou aumentar as exclusões da apuração de sua base de cálculo.

- A diferença de saldo negativo de CSLL solicitada neste processo deriva também da dedução utilizada no valor de R\$ 356.115,44, registrada como “Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado” – na linha 66 da Ficha 17 da DIPJ/2010 (fl. 238).

- Consoante legislação, a empresa somente poderia utilizar o crédito sobre a depreciação de bens do ativo imobilizado até o limite da CSLL apurada. Na retificação pretendida pelo contribuinte, o valor encontrado de CSLL devida totalizou R\$ 1.432.384,94, ou seja, esse valor seria o limite para a utilização do crédito apurado (fl. 238).

- Ocorre que, determina o § 2º do artigo 1º da Lei nº 11.051, de 2004, acima transcrito, a utilização de créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado está justamente limitada ao saldo da CSLL devida, pois não pode gerar, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação, sendo, portanto, a utilização requerida expressamente vedada em lei.

- Desse modo, não será admitida modificação na DIPJ/2010, com base nas alegações apresentadas pela empresa.

O contribuinte foi cientificado por AR em 01/10/2014 (fl 314/315) e apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 317/336) em 31/10/2014, alegando em síntese que:

- Sobre as adições e exclusões a empresa possuía no processo administrativo no 11065.001863/2007-41, um auto de infração de IRPJ, CSLL e IRRF, o qual totalizava atualizado até novembro de 2009 (mês de adesão), o valor de R\$ 14.849.807,10 - Principal de R\$ 5.025.154,74 - Multa de R\$ 7.089.631,71 - juros de R\$ 2.735.020,65.

- Com a promulgação da Lei no 11.941/09, a empresa entendeu por bem incluir neste parcelamento o referido débito para a modalidade de pagamento à vista o que possibilitou a redução de 100% da multa e 45% dos juros.

- Efetuou o recolhimento dos valores para pagamento à vista o que resultou na obtenção das referidas reduções, ou seja, a redução de 100% do valor da multa, uma redução dos juros no valor de R\$ 1.230.759,29 e, conseqüentemente, uma despesa relativa a juros moratórios de R\$ 1.504.261,36.

- A empresa ao realizar a contabilização das reduções obtidas pelo parcelamento, bem como as despesas decorrentes desse fato. A empresa lançou, equivocadamente, para o ano de 2009, na Ficha 05 A - Despesas Operacionais - da DIPJ, na linha "19. Multas", o valor de R\$ 2.998.411,36, sendo que o valor de R\$ 2.905.703,29 constou informado como parcela não dedutível para a base de cálculo da CSLL.

- Entretanto, por mero erro de preenchimento, a empresa lançou contabilmente os juros devidos, decorrentes do parcelamento, no valor de R\$ 1.504.261,36 na conta de Multas Indedutíveis, ocasionando, obviamente, desta forma, uma adição indevida na base de cálculo da CSLL, na referida DIPJ. Ou seja, dentro do valor de R\$ 2.998.411,36 está o valor das despesas com os juros moratórios no valor de R\$ 1.504.261,36.

- Após verificação do erro contábil a empresa prontamente procedeu a retificação da DIPJ 2010 para que constasse o valor de R\$ 1.504.261,36 fora da parte indedutível da ficha 05 A, linha 19. Fazendo, corretamente, com que esse valor constasse como despesa dedutível e, além disso, foi diminuído da parte de adições da base de cálculo da CSLL, na ficha 17 da DIPJ retificadora, linha 31.

- Neste sentido, tendo em vista que o valor de R\$ 1.504.261,36 na verdade trata-se de juros, e como tal, estes são dedutíveis, não integrando os campos das adições da DIPJ, como anteriormente feito por equivoco. Desta forma, restando líquido e certo a possibilidade de a empresa ter feito o que fez, ou seja, ter retirado os juros da parte de multas indedutíveis, tratando este da forma correta, ou seja, como despesa dedutível e, assim, não integrando as adições ao lucro.

- Cita o princípio da verdade material, afirmando que no âmbito do processo tributário administrativo deve-se, muitas vezes, sopesar ou relevar determinados formalismos, com vistas a buscar-se a verdade material. É a supremacia da verdade real ante a formal.

- A empresa, por mero lapso, então, deixou de informar essa obtenção de Receita não tributada nas suas escriturações fiscais de 2009, fato pelo qual não influencia na verdade dos fatos, devendo, da mesma forma que defendido no tópico anterior, este

crédito ser reconhecido em nome do Princípio da Verdade Material. Pois, resta razoável que a empresa não fique presa a uma declaração errada, tendo em vista que pelos fatos narrados e comprovados é seu direito líquido e certo a tomada deste crédito.

- Não é verdade de que a empresa não realizou os estornos que originassem e confirmassem a retificação ocorrida na DIPJ. No entanto, essas alterações foram dadas somente nos documentos fiscais, de forma complementar, do ano de 2012, ano pelo qual a empresa passou pela revisão fiscal. Conforme está demonstrado no SPED do ano de 2012, do qual a Autoridade Fiscal tem total acesso.

- É cristalino que não é possível retificar os dados já entregues e autenticados pela Junta Comercial, devendo, desta forma, a escrituração ser efetuada nos livros de escrituração do exercício em que foi constatada a sua ocorrência, no caso o ano de 2012, conforme previsão expressa de regramento do próprio Departamento Nacional de Registros Comerciais, que regula a atuação de todas as Juntas Comerciais do País, em sua IN no 107/2008, art. 5º.

- Quanto ao crédito relativo à depreciação, a empresa afirma que está amparada no art 1º da Lei 11.051/04 e que o limite estabelecido no § 2º refere-se à CSLL apurada a pagar, ou seja, antes de serem deduzidos os pagamentos das estimativas e das retenções na fonte.

3.A 12ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro (RJ) proferiu decisão assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

TRIBUTOS LANÇADOS DE OFÍCIO. JUROS PAGOS. DEDUTIBILIDADE. CABIMENTO.

Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis como custo ou despesa operacional e são igualmente passíveis de exclusão da apuração do Lucro Real.

EXCLUSÃO. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO JUROS, MULTA E ENCARGOS. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO COMPUTO COMO RECEITA.

Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º da Lei nº 11.941/2009.

Somente é possível a exclusão da redução obtida do valor da base de cálculo dos tributos e contribuições quando comprovada a inclusão do montante da redução como receita.

SALDO NEGATIVO. CRÉDITOS SOBRE DEPRECIÇÃO DE BENS. CSLL A PAGAR

A utilização do crédito de que trata o artigo 1º da Lei nº 11.051/2004 está limitada ao saldo da CSLL a pagar, não gerando a parcela excedente, em qualquer hipótese, direito à restituição. Não sendo possível, portanto, o reconhecimento de saldo negativo.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

4.Em síntese, a DRJ deu provimento parcial à manifestação de inconformidade em um único ponto, para o fim de reconhecer a dedutibilidade dos juros pagos no valor de R\$ 1.503.930,92, decorrentes do pagamento à vista, sob os auspícios da Lei nº 11.941, de 2009, do principal (IRPJ, CSLL e IRRF) constituído no auto de infração controlado pelo processo administrativo nº 11065.001863/2007-41. Foi acolhido o argumento de que esses juros, por decorrerem de recolhimento espontâneo de débitos lançados de ofício, caracterizam-se como

despesa financeira dedutível na apuração do Lucro Real, nos termos do art. 374 do RIR/99, ainda que tivessem sido, por erro de preenchimento, contabilizados na conta de "Multas Indedutíveis".

5.Como consequência, a DRJ refez a apuração da CSLL do ano-calendário 2009, retificando a linha 31 da Ficha 17 da DIPJ (reduzindo as adições de R\$ 10.763.179,13 para R\$ 9.259.248,21).

6.Inconformada, a Recorrente interpôs o Recurso Voluntário de fls. 618/629, com base nos argumentos assim resumidos:

- **Receita resultante da redução dos juros, ajuste de R\$ 1.230.759,29:**

A Recorrente aponta contradição na decisão recorrida, que reconheceu a dedutibilidade dos juros líquidos de R\$ 1.503.930,92, mas negou a exclusão da parcela reduzida de R\$ 1.230.759,29. Sustenta que a contabilização pelo valor líquido (despesa bruta de R\$ 2.735.020,65 menos redução de R\$ 1.230.759,29) evidencia o reconhecimento da receita, ainda que não lançada em conta específica, o que satisfaz o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009. Invoca o princípio da verdade material, argumentando que o fundamento da DRJ é meramente formal e que eventual equívoco na escrituração, sem lesão ao erário, não pode obstar o direito creditório.

- **Limitação estabelecida pela Lei nº 11.051/2004:**

A Recorrente defende que o limite de utilização do crédito é a CSLL apurada (linha 64 da Ficha 17), não a CSLL a pagar após todas as deduções (linha 76), conforme a literalidade do art. 1º, §§ 1º e 2º da Lei nº 11.051, de 2004. Demonstra que o crédito utilizado (R\$ 356.115,44) observa esse limite, pois é muito inferior à CSLL apurada de R\$ 1.678.536,79. Argumenta que a interpretação da DRJ é incompatível com a estrutura lógica da DIPJ, que prevê as deduções após a apuração do total da CSLL, e contraria a orientação expressa do campo "ajuda" do programa de transmissão, que textualmente limita o crédito à CSLL apurada no encerramento do período.

7.É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Jandir José Dalle Lucca**, Relator.

8.O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais de admissibilidade.

9.Trata-se de pedido de restituição de crédito decorrente de Saldo Negativo de CSLL apurado no ajuste anual do ano-calendário de 2009, no valor originário de R\$ 602.267,30. O

pedido é complementar a outro já deferido, uma vez que a contribuinte havia apresentado, em 16.04.2011, o PER/DCOMP nº 09713.05592.1604.11.1.3.03-0180, no valor originário de R\$ 542.886,93, integralmente reconhecido pela Receita Federal. Após revisão contábil, a contribuinte identificou que não havia contabilizado os créditos decorrentes do benefício da Lei nº 11.051, de 2004, bem como a necessidade de ajustes nos campos de adições e exclusões da base de cálculo da CSLL. Em razão disso, retificou a DIPJ/2010 e apresentou pedido complementar, o qual foi protocolado em formulário físico, tendo em vista que o sistema eletrônico não admitia retificação de crédito já decidido administrativamente.

10. As alterações promovidas na DIPJ retificadora envolveram os seguintes aspectos:

- a redução de R\$ 1.504.261,36 na linha 31 (Outras Adições) da Ficha 17, decorrente de reclassificação de valor indevidamente lançado como "Multa Indedutível", quando se tratava de juros dedutíveis pagos no âmbito da Lei nº 11.941/2009;
- o acréscimo de R\$ 1.230.759,29 na linha 53 (Outras Exclusões), referente à parcela de redução de 45% dos juros obtida no pagamento à vista via Lei nº 11.941, de 2009; e
- a inclusão de R\$ 356.115,44 como crédito sobre depreciação de bens do ativo imobilizado (linha 66), com fundamento no art. 1º da Lei nº 11.051, de 2004.

11. Foi proferido o Despacho Decisório de fls. 295/303, que retificou de ofício a DIPJ/2010 e não reconheceu o direito creditório pleiteado, pelos seguintes motivos:

- quanto à redução das adições (R\$ 1.504.261,36), entendeu que a alegação do contribuinte não se coadunava com os lançamentos contábeis apresentados em balancete, pois não houve estorno que originasse e confirmasse a retificação;
- quanto ao acréscimo das exclusões (R\$ 1.230.759,29), concluiu que, não havendo lançamento contábil do ganho de recuperação de juros no resultado de 2009, não havia valor a ser excluído da base de cálculo, nos termos do art. 250, II do RIR/99; e
- quanto ao crédito da Lei nº 11.051, de 2004, invocou o § 2º de seu art. 1º, segundo o qual a utilização do crédito é limitada ao saldo da CSLL a pagar, não gerando a parcela excedente, em qualquer hipótese, direito à restituição ou compensação.

12. Apreciando a manifestação de inconformidade oportunamente manejada pela contribuinte, a DRJ reconheceu parcialmente o direito creditório no valor de R\$ 135.353,78, acolhendo apenas a tese relativa à dedutibilidade dos juros pagos decorrentes do parcelamento da Lei nº 11.941, de 2009, adotando, contudo, o valor de R\$ 1.503.930,92 (efetivamente

comprovado pelos DARFs), em substituição ao valor pleiteado de R\$ 1.504.261,36. Manteve, por outro lado, o indeferimento quanto à exclusão de R\$ 1.230.759,29 (redução dos juros) e quanto ao crédito decorrente da Lei nº 11.051, de 2004.

13. Inconformada com a manutenção parcial das glosas, a Recorrente se insurge contra dois pontos específicos do Acórdão recorrido, a saber: (i) exclusão da parcela de R\$ 1.230.759,29 (redução dos juros); e (ii) limitação estabelecida pela Lei nº 11.051/2004.

EXCLUSÃO DA PARCELA DE R\$ 1.230.759,29 (REDUÇÃO DOS JUROS)

14. Quanto à exclusão da parcela de R\$ 1.230.759,29 (redução dos juros), a Recorrente sustenta que a decisão *a quo* incorreu em contradição, pois, embora reconheça a contabilização dos juros pelo valor líquido das reduções, nega a exclusão da parcela correspondente à redução. Argumenta que a contabilização pelo montante líquido (despesa bruta de R\$ 2.735.020,65 menos redução de R\$ 1.230.759,29, resultando em R\$ 1.503.930,92) evidencia o reconhecimento da receita de redução, ainda que não lançada em conta específica, o que satisfaz a exigência do parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009. Invoca o princípio da verdade material, ponderando que o fundamento adotado pela DRJ é eminentemente formal e que eventual equívoco na escrituração, sem lesão ao erário, não pode obstar o direito creditório legalmente previsto.

15. Pois bem, o parágrafo único do art. 4º da Lei nº 11.941, de 2009, se encontra assim redigido:

Art. 4º *Omissis*

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

16. Como se vê, o referido dispositivo legal estabelece que não será computada na apuração da base de cálculo dos tributos que menciona, entre os quais a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal decorrente da adesão aos parcelamentos disciplinados nos arts. 1º, 2º e 3º da mesma lei. Trata-se, pois, de norma de exceção, que autoriza a exclusão de determinado montante da base impositiva da CSLL, em homenagem à política extrafiscal de estímulo à regularização de débitos tributários.

17. Sucede que, na sistemática de apuração do lucro real, a exclusão pressupõe, necessariamente, a prévia inclusão. Esse pressuposto não é construção doutrinária nem formalismo criado pela autoridade administrativa, mas decorre do texto expresso do art. 250, inciso II do RIR/99 então vigente, aplicável à CSLL por força do disposto no parágrafo único do art. 6º da Lei nº 7.689, de 1988. Confira-se:

Art. 250. Na determinação do lucro real, poderão ser excluídos do lucro líquido do período de apuração (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 3º):

(...)

II - os resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com este Decreto, não sejam computados no lucro real;
(...)

18.A lógica da norma é transparente e se impõe pela própria estrutura da apuração do lucro real. O lucro real resulta do lucro líquido do exercício apurado na escrituração comercial, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação tributária. Se determinado valor não integrou o lucro líquido contábil, inexistente matéria passível de exclusão, porque a exclusão opera sobre valor que, originariamente, esteja no lucro líquido e que, por força de norma tributária específica, deva ser dele retirado para fins de determinação da base imponible. Pretender excluir valor que nunca foi computado no lucro líquido implicaria reduzir a base de cálculo por valor inexistente em sua origem, o que traduziria verdadeira dedução fictícia, incompatível com a estrutura legal da tributação pelo lucro real.

19.Aplicado esse entendimento ao caso concreto, verifica-se que a pretensão da Recorrente esbarra em obstáculo intransponível. O valor de R\$ 1.230.759,29, correspondente à redução dos juros moratórios, jamais foi reconhecido como receita no resultado do exercício de 2009. Não há, na escrituração contábil daquele período, lançamento a crédito de conta de receita ou de recuperação que registre o ganho econômico decorrente da remissão parcial. Inexistindo tal registro, inexistente parcela a excluir da base de cálculo da CSLL.

20.Nesse passo, defende a Recorrente que a contabilização dos juros efetivamente pagos, no montante de R\$ 1.503.930,92, já refletiria, de modo implícito, o reconhecimento da redução de R\$ 1.230.759,29, na medida em que esse valor resultaria da subtração da parcela remitida do valor bruto originariamente devido, de R\$ 2.735.020,65. A contabilização pelo valor líquido, segundo esse entendimento, equivaleria funcionalmente ao reconhecimento simultâneo da despesa bruta e da receita de redução, com o mesmo efeito sobre o resultado do exercício.

21.O argumento não se sustenta. A técnica contábil adequada ao tratamento do benefício instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, pressupõe dois momentos distintos e igualmente necessários. Em primeiro lugar, reconhece-se contabilmente o passivo pelo valor integral da dívida, englobando principal, multa e juros originalmente devidos, com a correspondente contrapartida em conta de despesa financeira ou conta representativa da natureza do débito. Em segundo momento, quando da adesão ao parcelamento com pagamento à vista, reconhece-se uma receita, ou ganho com recuperação, no valor correspondente à parcela remitida, em contrapartida à redução do passivo. Somente a partir desse duplo trânsito é que se perfaz a inclusão da parcela no lucro líquido do exercício, pressuposto necessário para sua posterior exclusão na apuração do lucro real.

22.A contabilização direta pelo valor líquido, ao contrário, suprime do resultado a parcela correspondente ao ganho econômico decorrente da remissão. O efeito prático é o de que essa parcela não transita pelo resultado, não se incorpora ao lucro líquido e, conseqüentemente, não pode ser objeto de exclusão. Não se trata, portanto, de equivalência funcional entre as duas

técnicas, como pretende fazer crer a Recorrente, mas de tratamentos contábeis substancialmente distintos, com efeitos tributários igualmente díspares.

23.Convém observar que a técnica contábil adequada não constitui mera preferência formal, mas decorre da própria estrutura do fenômeno econômico tributado. O parcelamento instituído pela Lei nº 11.941, de 2009, não extingue retroativamente a dívida originária; o débito tributário existe em sua integralidade até o momento da adesão e do pagamento à vista. É nesse instante, e não antes, que se materializa a remissão parcial. A parcela remitida, portanto, representa receita econômica efetiva, decorrente da liberação parcial de obrigação que antes era exigível. Tal receita deve ser reconhecida contabilmente no mesmo exercício em que se verifica o fato econômico, qual seja, aquele em que ocorre o pagamento à vista com os descontos legais, observando-se o regime de competência. Em sentido técnico, a Recorrente, ao contabilizar os juros apenas pelo valor líquido, deixou de reconhecer a receita de remissão, o que impediu sua posterior exclusão da base de cálculo da CSLL.

24.A Recorrente também alega que teria procedido, no exercício de 2012, aos lançamentos complementares necessários à regularização da escrituração, após revisão fiscal interna que identificou o erro de classificação contábil. Tais lançamentos, na sua visão, serviriam como demonstração retroativa do reconhecimento da receita de redução, suprimindo a omissão verificada em 2009.

25.Porém, como observado pela decisão recorrida, os lançamentos efetuados em 2012, examinados em seu conjunto, produziram efeito líquido nulo sobre o resultado do exercício em que realizados. Com efeito, de um lado, registrou-se débito em conta de resultado representativa de multas e obrigações fiscais, no valor de R\$ 1.230.759,29, em contrapartida a crédito em conta de passivo de juros a pagar. De outro lado, em movimento imediatamente subsequente, registrou-se débito na conta de passivo de juros a pagar, em contrapartida a crédito em conta de resultado de juros antecipados ou similar, pelo mesmo valor. O resultado dessa dupla escrituração é que a despesa e a receita reconhecidas em 2012 se neutralizam integralmente, de modo que o lucro líquido daquele exercício não foi alterado pelos referidos lançamentos. Se os lançamentos não geraram qualquer efeito sobre o resultado do exercício em que foram efetivamente escriturados, não se pode aceitar, com maior razão, que tenham produzido efeito retroativo sobre o resultado de exercício anterior ao qual sequer pertencem.

26.Observe-se, ademais, que a existência dos próprios lançamentos complementares de 2012 funciona, em sentido lógico, como reconhecimento implícito de que, em 2009, a escrituração não havia contemplado adequadamente o tratamento contábil das reduções. Se a contabilização pelo valor líquido, adotada em 2009, já fosse suficiente para refletir o reconhecimento da receita de remissão, como sustenta a Recorrente em suas razões, absolutamente desnecessária teria sido qualquer ação corretiva posterior. A iniciativa de efetuar lançamentos complementares em 2012 revela, ainda que involuntariamente, a consciência da insuficiência da escrituração originária, contradizendo frontalmente a tese hoje defendida.

27. Argumenta a Recorrente que o princípio da verdade material, que informa o processo administrativo fiscal, autorizaria a superação das exigências formais de escrituração contábil, de modo a permitir o reconhecimento do direito creditório com base na realidade econômica subjacente.

28. O princípio da verdade material é, de fato, postulado fundamental do processo administrativo fiscal e impõe à autoridade julgadora o dever de buscar a realidade dos fatos, para além das aparências formais e das presunções legais. Sua aplicação, contudo, opera em plano distinto daquele que a Recorrente lhe pretende atribuir.

29. Com efeito, a verdade material autoriza a superação de óbices meramente procedimentais que possam obstar a apreciação do mérito do pleito. O que a verdade material não autoriza é a dispensa de pressupostos normativos substantivos da norma tributária. Entre a verdade material e a legalidade estrita, há coexistência, não antagonismo. O princípio da verdade material não pode ser invocado como salvo-conduto para liberar o cumprimento de requisitos legais expressos, pois tal entendimento equivaleria a transformar norma principiológica em instrumento de derrogação de norma positivada.

30. No caso sob exame, o pressuposto normativo da exclusão pretendida é a prévia inclusão da parcela no lucro líquido, conforme comando expresso do art. 250, inciso II do RIR/99. Esse pressuposto não se resume a exigência formal de escrituração, mas constitui elemento substancial da estrutura de apuração do lucro real. Dizer que a verdade material pode dispensar esse pressuposto é, em última instância, dizer que a verdade material pode dispensar o próprio conceito legal de lucro real, conclusão que se revela insustentável em face da legislação vigente.

31. Ademais, o direito tributário brasileiro, especificamente no que concerne aos tributos sobre a renda das pessoas jurídicas, adota modelo de conexão estreita entre a apuração contábil e a base tributável, de modo que a escrituração comercial idônea constitui pressuposto da própria apuração do lucro real, conforme decorre do art. 7º do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977¹, e do art. 1.179 do Código Civil², que impõem ao empresário e à sociedade empresária a obrigação de seguir sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros. A verdade material, no contexto da apuração de tributos sobre a renda, supõe a realidade dos atos efetivamente ocorridos e adequadamente registrados na escrituração, não a aferição aproximativa de grandezas econômicas pretensamente existentes, mas não contabilizadas.

32. Conclui-se, portanto, que a pretensão da Recorrente, no que concerne à exclusão da parcela de R\$ 1.230.759,29, não pode ser acolhida.

¹ DL. 1.598/77: “Art 7º - O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais. (...)”

² CC.: “Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico. § 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados. § 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.”

LIMITAÇÃO ESTABELECIDA PELA LEI Nº 11.051/2004

33.No que concerne à limitação estabelecida pela Lei nº 11.051, de 2004, defende a Recorrente que o limite de utilização do crédito é a CSLL apurada (linha 64 da Ficha 17 da DIPJ), não a CSLL a pagar após todas as deduções (linha 76), conforme a literalidade do art. 1º, §§ 1º e 2º do referido texto legal. Demonstra que o crédito utilizado (R\$ 356.115,44) observa esse limite, pois é substancialmente inferior à CSLL apurada de R\$ 1.678.536,79. Alega que a interpretação restritiva adotada pela DRJ é incompatível com a estrutura lógica da DIPJ, que prevê as deduções após a apuração do total da CSLL, e contraria a orientação expressa do campo "ajuda" do programa de transmissão, que textualmente limita o crédito à CSLL apurada no encerramento do período. Ao final, requer o integral provimento do recurso para reforma parcial do acórdão recorrido, com o deferimento integral dos créditos pleiteados.

34.A interpretação das normas que instituem benefícios fiscais deve observar o método literal, por força do comando contido no art. 111 do Código Tributário Nacional. Essa diretriz hermenêutica encontra fundamento na própria natureza excepcional dos benefícios, que representam renúncia de receita pelo ente tributante e, por isso, devem ser interpretados de modo estrito, sem ampliação que extrapole os limites desenhados pelo legislador.

35.O art. 1º da Lei nº 11.051, de 2004, ostenta a seguinte redação:

Art. 1º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão utilizar crédito relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à razão de 25% (vinte e cinco por cento) sobre a depreciação contábil de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente. (Redação dada pela Lei nº 11.774, de 2008)

§ 1º O crédito de que trata o caput deste artigo será deduzido do valor da CSLL apurada, no regime trimestral ou anual.

§ 2º A utilização do crédito está limitada ao saldo da CSLL a pagar, observado o disposto no § 1º deste artigo, não gerando a parcela excedente, em qualquer hipótese, direito à restituição, compensação, ressarcimento ou aproveitamento em períodos de apuração posteriores.

§ 3º Será admitida a utilização do crédito no pagamento mensal por estimativa.

§ 4º Na hipótese do § 3º deste artigo, o crédito a ser efetivamente utilizado está limitado à CSLL apurada no encerramento do período de apuração.

§ 5º É vedada a utilização do crédito referido nos §§ 1º e 3º deste artigo, na hipótese de a pessoa jurídica não compensar base de cálculo negativa de períodos anteriores existente ou o fizer em valor inferior ao admitido na legislação.

§ 6º As pessoas jurídicas poderão se beneficiar do crédito a partir do mês em que o bem entrar em operação até o final do 4º (quarto) ano-calendário subsequente àquele a que se referir o mencionado mês.

§ 7º A partir do ano-calendário subsequente ao término do período de gozo do benefício a que se refere o § 6º deste artigo, deverá ser adicionado à CSLL devida o valor utilizado a título de crédito em função dos anos-calendário de gozo do benefício e do regime de apuração da CSLL.

§ 8º A parcela a ser adicionada nos termos do § 7º deste artigo será devida pelo seu valor integral, ainda que a pessoa jurídica apure, no período, base de cálculo negativa da CSLL.

§ 9º A pessoa jurídica que deixar de ser tributada com base no lucro real deverá adicionar os créditos a que se refere o caput deste artigo, aproveitados anteriormente, à CSLL devida relativa ao 1º (primeiro) período de apuração do novo regime de tributação adotado.

§ 10. Na hipótese de a pessoa jurídica vir a optar pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, o crédito a que se refere o caput deste artigo, aproveitado anteriormente, deverá ser recolhido em separado, em quota única, até o último dia útil de janeiro do ano-calendário a que corresponderem os efeitos dessa opção.

§ 11. Na hipótese de extinção, a pessoa jurídica deverá recolher, em quota única, os créditos aproveitados anteriormente até o último dia útil do mês subsequente ao evento.

§ 12. Na hipótese de alienação dos bens de que trata o caput deste artigo, o valor total dos créditos aproveitados anteriormente deverá ser recolhido, em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao da alienação ou ser adicionado ao valor da CSLL devida no período de apuração em que ocorrer a alienação.

36. Verifica-se que o legislador empregou, deliberadamente, duas expressões técnicas distintas ao longo dos parágrafos do dispositivo. No § 1º, que estabelece a regra geral de utilização do crédito, fala-se em dedução do valor da CSLL apurada, no regime trimestral ou anual. No § 2º, que fixa o limite quantitativo à utilização do crédito e veda o aproveitamento do excedente, emprega-se a expressão saldo da CSLL a pagar. Já no § 4º, ao disciplinar hipótese específica de utilização do crédito no pagamento mensal por estimativa, o legislador retorna à expressão CSLL apurada no encerramento do período de apuração.

37. A distinção terminológica não é casual. Em técnica legislativa, quando o mesmo diploma normativo emprega expressões diferentes em dispositivos distintos, deve-se presumir que cada expressão carrega significado próprio, sob pena de se admitir tautologia ou redundância incompatíveis com a presunção de racionalidade do legislador. Se a intenção fosse estabelecer, em todos os parágrafos, o mesmo limite, bastaria ao legislador repetir, no § 2º, a mesma expressão utilizada no § 1º. Ao optar por locução distinta, o legislador evidencia que pretendeu fixar, naquele ponto, limite também distinto.

38. A expressão saldo da CSLL a pagar, em seu sentido técnico-tributário, corresponde ao montante que resulta da CSLL apurada após a dedução dos valores já recolhidos por antecipação, como as estimativas mensais, e das demais deduções legalmente previstas. É o saldo final da apuração, aquele que efetivamente deveria ser recolhido aos cofres públicos ou que indica a existência de saldo negativo. A interpretação pretendida pela Recorrente, que equipara essa expressão ao conceito de CSLL apurada do § 1º, opera equalização que o texto da lei deliberadamente recusou.

39. Sem embargo, ainda que se adotasse a interpretação defendida pela Recorrente, o resultado pretendido esbarraria na finalidade inequívoca do § 2º. Ao declarar que a parcela excedente não gera, em qualquer hipótese, direito à restituição, compensação, ressarcimento ou aproveitamento em períodos posteriores, o legislador revelou o propósito de impedir que o crédito, por qualquer via, se converta em direito creditório oponível ao Fisco. A locução "em qualquer hipótese" não descreve apenas o regime da parcela excedente: exprime a diretriz de que

o benefício se exaure na redução do tributo devido, sem gerar direito à devolução em espécie. É diretriz que se projeta sobre a integralidade do crédito, e não apenas sobre a parcela que ultrapasse o limite.

40.No presente caso, ainda que se aceitasse, por construção interpretativa, que o limite do crédito fosse a CSLL apurada, e ainda que o valor do crédito de R\$ 356.115,44 coubesse integralmente dentro desse limite, a formação de saldo negativo de CSLL passível de restituição, com utilização desse mesmo crédito em sua composição, produziria efeito economicamente equivalente à restituição do próprio crédito. Isso porque, pela dinâmica da apuração, a dedução do crédito da CSLL apurada reduz o montante do tributo devido no ajuste anual. Havendo estimativas pagas a maior que essa CSLL devida reduzida, forma-se saldo negativo a restituir, sendo que parte desse saldo negativo corresponde, economicamente, ao próprio crédito utilizado. Admitir a restituição nessa hipótese equivaleria, por via oblíqua, a transformar em restituível aquilo que a lei taxativamente declarou não restituível em qualquer hipótese.

41.É exatamente essa a *ratio* da vedação contida no § 2º. O benefício fiscal foi desenhado pelo legislador com a finalidade extrafiscal de estimular o investimento em bens de capital, permitindo que as pessoas jurídicas reduzam sua carga de CSLL mediante a utilização do crédito calculado sobre a depreciação dos bens adquiridos. Todavia, o legislador optou por limitar o benefício ao montante da própria CSLL devida, excluindo expressamente a possibilidade de gerar crédito restituível ou compensável com outros tributos. Essa limitação corresponde a escolha legislativa deliberada de contenção do impacto fiscal do benefício, que não pode ser contornada por construções interpretativas que transformem crédito não restituível em parcela restituível.

42.Invoca a Recorrente a estrutura da DIPJ, apontando que o campo destinado ao aproveitamento do crédito antecede a linha em que são deduzidas as estimativas mensais pagas, como demonstração inequívoca de que o limite legal seria a CSLL apurada, e não o saldo remanescente após tais deduções. O argumento, embora apresente coerência formal, não se sustenta em análise aprofundada. A disposição dos campos no demonstrativo de apuração tem natureza meramente instrumental, destinada a permitir o preenchimento ordenado e lógico das informações declaradas. Não traduz, por si só, definição da matéria tributável ou do alcance das normas de benefício fiscal. A estrutura da declaração é estabelecida por ato infralegal, cujo conteúdo não pode prevalecer sobre o texto da lei quando com ele conflitar.

43.Ademais, a ordem dos campos no demonstrativo é compatível tanto com a interpretação da Recorrente quanto com a adotada pela autoridade fazendária, desde que se compreenda adequadamente o funcionamento do dispositivo legal. A colocação do campo de crédito antes das estimativas simplesmente reflete a regra geral do § 1º, segundo a qual o crédito é deduzido da CSLL apurada. Essa posição, contudo, não desloca nem altera o limite fixado no § 2º, que continua sendo o saldo da CSLL a pagar. A compatibilidade entre a estrutura formal da declaração e a aplicação do limite legal se resolve pela observância de que, quando o crédito deduzido ultrapassar o saldo da CSLL remanescente após as antecipações, o excedente simplesmente não gera direito aproveitável em qualquer modalidade.

44. Argumenta ainda a Recorrente que o próprio campo de auxílio do programa de transmissão da declaração conteria orientação no sentido de que o crédito estaria limitado à CSLL apurada no encerramento do período. Daí extrai a conclusão de que, tendo agido conforme orientação oficial da Administração Tributária, seu direito não poderia ser desconstituído.

45. Todavia, as orientações constantes de campos de auxílio de programas declaratórios não ostentam natureza normativa. São, tipicamente, textos explicativos produzidos para auxiliar o preenchimento dos formulários, sem poder vinculante sobre a interpretação das normas tributárias substantivas. A Administração Tributária se manifesta normativamente por meio de atos próprios, tais como instruções normativas, portarias, atos declaratórios interpretativos e soluções de consulta, cada qual dotado de eficácia jurídica específica. Simples textos de auxílio em programas informáticos não integram esse rol e não podem ser invocados como fundamento de direito.

46. Outrossim, ainda que se reconhecesse valor normativo a tais orientações, isso não afastaria a aplicação do § 2º do art. 1º da Lei nº 11.051, de 2004, que veda expressamente a restituição da parcela excedente em qualquer hipótese. Como visto, ainda na interpretação mais favorável à Recorrente, a vedação absoluta à restituição obsta o pleito, de modo que o argumento baseado no programa declaratório, mesmo que procedente em tese, seria insuficiente para conduzir ao deferimento do crédito.

47. Por conseguinte, a decisão recorrida também nesse ponto merece ser prestigiada.

CONCLUSÃO

48. Pelo exposto e por tudo mais que dos autos consta, nego provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Jandir José Dalle Lucca

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Edeli Pereira Bessa**, redatora designada

O I. Relator restou vencido na parte em que negava provimento ao recurso voluntário quanto à limitação estabelecida pelo art. 1º Lei nº 11.051/2004. A maioria do Colegiado compreendeu que o recurso deveria ser parcialmente provido, com retorno à Unidade de Origem,

concordando com a interpretação exposta por esta Conselheira acerca do dispositivo em referência.

A prática de permitir a redução de recolhimento da CSLL mediante a concessão de créditos incentivados tem evoluído ao longo do tempo, como se vê nos seguintes dispositivos:

Lei nº 9.718/98 (revogado a partir de 01/01/2000 pelo art. 35, inc. III da Medida Provisória nº 1858-10/99, replicado no art. 93, III da Medida Provisória nº 2158-35/2001)	Medida Provisória nº 66/2002, (replicado no art. 38 da Lei 10.637/2002 e com nova disciplina na Lei Complementar nº 225/2026)	Lei nº 11.051/2004 (Redação dada pela Lei nº 11.774/2008)
Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS. § 1º A pessoa jurídica poderá compensar, com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL <u>devida</u> em cada período de apuração trimestral ou anual, até um terço da COFINS efetivamente paga, calculada de conformidade com este artigo. § 2º A compensação referida no § 1º: I - somente será admitida em relação à COFINS correspondente a mês compreendido no período de apuração da CSLL a ser compensada, limitada ao valor desta; II - no caso de pessoas jurídicas tributadas pelo regime de lucro real anual, poderá ser efetuada com a CSLL determinada na forma dos arts. 28 a 30 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. § 3º Da aplicação do disposto neste artigo, não decorrerá, em nenhuma hipótese, saldo de COFINS ou CSLL a restituir ou a compensar com o devido em períodos de apuração subsequentes. § 4º A parcela da COFINS compensada na forma deste artigo não será dedutível para fins de determinação do lucro real.	Art. 41. Fica instituído, em relação aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, bônus de adimplência fiscal, aplicável às pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido. § 1º O bônus referido no caput: I - corresponde a um por cento da base de cálculo da CSLL determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido; II - será calculado em relação à base de cálculo referida no inciso I, relativamente ao ano-calendário em que permitido seu aproveitamento. § 2º Na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos quatro trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre. § 3º Não fará jus ao bônus [...] [...] § 6º A dedução do bônus dar-se-á em relação à CSLL <u>devida</u> no ano-calendário. § 7º A parcela do bônus que não puder ser aproveitada em determinado período poderá sê-lo em períodos posteriores, vedado o ressarcimento ou a compensação distinta da referida neste artigo. § 8º A utilização indevida do bônus [...]. § 9º O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária: I - na aquisição do direito, a débito de conta de ativo circulante e a crédito de	Art. 1º As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real poderão utilizar crédito relativo à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à razão de 25% (vinte e cinco por cento) sobre a depreciação contábil de máquinas, aparelhos, instrumentos e equipamentos, novos, relacionados em regulamento, adquiridos entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2010, destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente. § 1º O crédito de que trata o caput deste artigo será deduzido do valor da CSLL <u>apurada</u>, no regime trimestral ou anual. § 2º A utilização do crédito está limitada ao saldo da CSLL a pagar, observado o disposto no § 1º deste artigo, não gerando a parcela excedente, em qualquer hipótese, direito à restituição, compensação, ressarcimento ou aproveitamento em períodos de apuração posteriores. § 3º Será admitida a utilização do crédito no pagamento mensal por estimativa. § 4º Na hipótese do § 3º deste artigo, o crédito a ser efetivamente utilizado está limitado à CSLL <u>apurada</u> no encerramento do período de apuração. § 5º É vedada a utilização do crédito referido nos §§ 1º e 3º deste artigo, na hipótese de a pessoa jurídica não compensar base de cálculo negativa de períodos anteriores existente ou o fizer em valor inferior ao admitido na legislação. § 6º As pessoas jurídicas poderão se beneficiar do crédito a partir do mês em que o bem entrar em operação até o final do 4º (quarto) ano-calendário

	Lucro ou Prejuízos Acumulados; II - na utilização, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de ativo circulante referida no inciso I. § 10. A Secretaria da Receita Federal estabelecerá as normas necessárias à aplicação deste artigo.	subseqüente àquele a que se referir o mencionado mês. § 7º A partir do ano-calendário subseqüente ao término do período de gozo do benefício a que se refere o § 6º deste artigo, deverá ser adicionado à CSLL devida o valor utilizado a título de crédito em função dos anos-calendário de gozo do benefício e do regime de apuração da CSLL. [...]
--	---	---

O art. 8º da Lei nº 9.718/98 buscou minimizar o impacto financeiro do aumento da alíquota da COFINS, de 2% para 3%, e permitiu, ao longo do ano-calendário 1999, a redução do recolhimento da CSLL por quem pagasse o novo encargo incidente a partir de fevereiro/99. A permissão foi referida como “compensação” mas era efetivada como dedução da CSLL “devida” na apuração definitiva anual ou trimestral, bem como na apuração estimada mensal, não sendo exigida a apresentação de pedido de compensação, ou de informação desta liquidação por compensação em DCTF.

A Instrução Normativa SRF nº 6/99 assim disciplinou o procedimento em questão:

Art. 7º Será compensável com a CSLL devida o valor correspondente a até um terço da COFINS efetivamente paga.

Parágrafo único. Não será passível de compensação a COFINS devida relativa ao mês de janeiro de 1999.

Art. 8º Na hipótese de pessoas jurídicas que apuram a CSLL trimestralmente, inclusive aquelas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado, a compensação de que trata o artigo anterior, a ser efetuada em cada trimestre, será procedida da seguinte forma:

I - da CSLL apurada poderá ser deduzido até um terço do valor da COFINS efetivamente paga, relativa aos meses correspondentes ao próprio trimestre, limitado ao valor da CSLL;

II - o valor da COFINS, passível de compensação, que exceder ao da CSLL devida no respectivo trimestre, não será restituído e nem poderá ser compensado em períodos posteriores.

Art. 9º No caso de pessoas jurídicas que apuram a CSLL anualmente, a compensação referida no art. 7º poderá ser efetuada por ocasião do pagamento dos valores devidos por estimativa ou do saldo apurado em 31 de dezembro.

§ 1º No pagamento por estimativa, a compensação poderá abranger a parcela compensável da COFINS correspondente ao próprio mês a que se referir ou a meses anteriores do mesmo ano-calendário.

§ 2º Na apuração do saldo devido em 31 de dezembro serão observados os seguintes procedimentos:

I - da CSLL apurada poderá ser deduzido até um terço da COFINS relativa aos meses correspondentes ao próprio ano-calendário;

II - o saldo apurado na forma do inciso anterior:

a) se negativo, não será restituído e nem poderá ser compensado em períodos posteriores;

b) se positivo, dele será deduzido os valores da CSLL, efetivamente pagos sob a forma de estimativa mensal;

III - o saldo remanescente, na hipótese da alínea "b" do inciso anterior:

a) se positivo, corresponderá à CSLL a pagar;

b) se negativo, será considerado como parcela compensável da CSLL, em períodos posteriores, na forma da legislação vigente.

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, também, ao encerramento de período base em data diversa de 31 de dezembro, nas hipóteses de extinção da pessoa jurídica ou de incorporação, fusão ou cisão total.

Art. 10. Em qualquer hipótese, somente será passível de compensação as parcelas correspondentes à COFINS pagas até a data do pagamento da CSLL.

A dedução, assim, deveria guardar correspondência com a COFINS efetivamente paga e relativa ao mesmo período de apuração da CSLL, e estaria limitada ao valor da CSLL apurada antes dessa dedução. Se o sujeito passivo fosse optante pelo lucro real anual, apurando estimativas e delas deduzindo um terço da COFINS efetivamente paga no período, ao final do ano-calendário seria promovido novo confronto com a CSLL apurada no ano-calendário, somente admitindo-se a dedução até este limite, sem a possibilidade de formação de saldo negativo a restituir ou a compensar. Se o saldo fosse positivo (inclusive zero), o sujeito passivo poderia deduzir as estimativas efetivamente pagas (já reduzidas pela dedução de um terço da COFINS) e, aí sim, apurar saldo negativo passível de restituição ou compensação (art. 9º, §2º, inciso III).

Esta orientação normativa contribuiu para demonstrar que era possível a formação de saldo negativo de CSLL concomitantemente com a dedução do terço da COFINS, bastando que, para tanto, a dedução do crédito ocorresse antes da dedução das estimativas do período.

A dedução decorrente do bônus de adimplência fiscal, por sua vez, subsistiu até ser recentemente revogada pelo Código de Defesa do Contribuinte, veiculado na Lei Complementar nº 225/2026, mas que instituiu benefício equivalente em favor dos detentores de selos de conformidade “Confia” ou “Sintonia”, apenas que com vedação expressa ao aproveitamento em períodos anteriores, possivelmente em razão do incremento percentual ao longo do tempo e do limite de valor estabelecido para tanto:

Art. 41. Os contribuintes detentores dos selos de que tratam os incisos I e II do caput do art. 40 desta Lei Complementar farão jus aos seguintes benefícios:

I - fruição do bônus de adimplência fiscal, correspondente ao desconto de 1% (um por cento) no pagamento à vista do valor devido da CSLL até a data de vencimento;

[...]

§ 1º O benefício previsto no inciso I do caput deste artigo somente será concedido após, no mínimo, 12 (doze) meses de detenção dos selos.

§ 2º O percentual previsto no inciso I do caput deste artigo será acrescido de 1 (um) ponto percentual para cada período adicional de 12 (doze) meses em que o contribuinte mantiver os selos referidos no caput deste artigo, até o limite de 3% (três por cento).

§ 3º O bônus de adimplência fiscal será limitado aos seguintes valores:

I - R\$ 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil reais) anuais, no primeiro ano do benefício;

II - R\$ 500.000,00 (quinhentos mil reais) anuais, no segundo ano do benefício;

III - R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) anuais, a partir do terceiro ano do benefício.

§ 4º A parcela do bônus de adimplência fiscal não aproveitada em determinado período de apuração não se estenderá a períodos posteriores.

§ 5º O bônus de adimplência fiscal não será computado na apuração de base de cálculo de quaisquer tributos.

§ 6º O benefício previsto no inciso I do caput deste artigo não se aplica às pessoas jurídicas tributadas pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 (Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte).
(destacou-se)

A Instrução Normativa RFB nº 1700/2017 assim referiu acerca do bônus na forma originalmente replicada no art. 38 da Lei 10.637/2002:

TÍTULO VI

DO PAGAMENTO POR ESTIMATIVA

[...]

Art. 45. A CSLL devida em cada mês será calculada mediante aplicação da alíquota prevista no art. 30 sobre a base de cálculo de que tratam os arts. 34 e 39.

Art. 46. Para fins de cálculo do valor a pagar a pessoa jurídica poderá deduzir da CSLL devida no mês a CSLL retida na fonte sobre receitas que integraram a respectiva base de cálculo.

[...]

TÍTULO VIII

DO PAGAMENTO DO IRPJ E DA CSLL

[...]

CAPÍTULO V

DA APURAÇÃO ANUAL DO LUCRO REAL E DO RESULTADO AJUSTADO

[...]

Art. 67. A CSLL devida sobre o resultado ajustado de que trata o § 4º do art. 31 será calculada mediante aplicação da alíquota de que trata o art. 30 sobre o resultado ajustado.

Parágrafo único. Para efeitos de determinação do saldo da CSLL a pagar ou a ser restituída ou compensada, a pessoa jurídica poderá deduzir da CSLL devida os valores referentes:

I - aos incentivos fiscais de isenção da CSLL, calculados com base no lucro da exploração;

II - à CSLL paga ou retida na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do resultado ajustado;

III - à CSLL calculada na forma prevista nos arts. 34, 39 e 47, e efetivamente paga mensalmente; e

IV - ao bônus de adimplência fiscal, nos termos dos arts. 271 a 276 desta Instrução Normativa.

[...]

TÍTULO XI

DA TRIBUTAÇÃO COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO E NO RESULTADO PRESUMIDO

[...]

CAPÍTULO VII

DO CÁLCULO DO TRIBUTO

Art. 222. A CSLL devida em cada trimestre será calculada mediante aplicação da alíquota prevista no art. 30 sobre a base de cálculo.

Parágrafo único. Para efeitos de pagamento, a pessoa jurídica poderá deduzir da CSLL apurada em cada trimestre o valor:

I - da CSLL retida na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo da contribuição devida; e

II - do bônus de adimplência fiscal disciplinado no art. 38 da Lei nº 10.637, de 2002, e nos arts. 271 a 276 desta Instrução Normativa.

[...]

TÍTULO XV

DO BÔNUS DE ADIMPLÊNCIA FISCAL

CAPÍTULO I

DAS DISPOSIÇÕES GERAIS

Art. 271. As pessoas jurídicas adimplentes com os tributos administrados pela RFB nos últimos 5 (cinco) anos-calendário, submetidas ao regime de tributação com base no lucro real ou presumido, poderão se beneficiar do bônus de adimplência fiscal de que trata o art. 38 da Lei nº 10.637, de 2002, conforme dispõe este Título, obedecidas as demais normas vigentes sobre a matéria.

Parágrafo único. O período de cinco anos-calendário será computado por ano completo, inclusive aquele em relação ao qual dar-se-á o aproveitamento do bônus.

CAPÍTULO II

DA FORMA DE CÁLCULO

Art. 272. O bônus de adimplência fiscal será calculado mediante aplicação do percentual de 1% (um por cento) sobre a base de cálculo da CSLL determinada segundo as normas estabelecidas para as pessoas jurídicas submetidas ao regime de apuração com base no lucro presumido.

§ 1º O bônus será calculado em relação à base de cálculo referida no caput, relativamente ao ano-calendário em que for permitido seu aproveitamento.

§ 2º Na hipótese de período de apuração trimestral, o bônus será calculado em relação aos 4 (quatro) trimestres do ano-calendário e poderá ser deduzido da CSLL devida correspondente ao último trimestre.

CAPÍTULO III

DA UTILIZAÇÃO DO BÔNUS

Art. 273. O bônus calculado na forma prevista no art. 272 será utilizado mediante dedução da CSLL devida:

I - no último trimestre do ano-calendário, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou lucro presumido;

II - no ajuste anual, na hipótese de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

§ 1º A parcela do bônus que não puder ser aproveitada no período de apuração a que se refere o caput poderá ser deduzida nos anos-calendário subsequentes, da seguinte forma:

I - em cada trimestre, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real trimestral ou presumido; ou

II - no ajuste anual, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real anual.

§ 2º É vedado o ressarcimento ou a compensação do bônus de forma diversa da disciplinada neste artigo.

CAPÍTULO IV

DAS PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS

Art. 274. Não fará jus ao bônus a pessoa jurídica que nos últimos 5 (cinco) anos-calendário tenha incorrido em qualquer das seguintes hipóteses, em relação aos tributos administrados pela RFB:

I - lançamento de ofício;

II - débitos com exigibilidade suspensa;

III - inscrição em dívida ativa;

IV - recolhimentos ou pagamentos em atraso; ou

V - falta ou atraso no cumprimento de obrigação acessória.

§ 1º Na hipótese de decisão definitiva, na esfera administrativa ou judicial, que implique desoneração integral da pessoa jurídica, as restrições referidas nos incisos I e II do caput serão desconsideradas desde a origem.

§ 2º Ocorrendo a desoneração referida no § 1º a pessoa jurídica poderá, observado o disposto no art. 273, calcular, a partir do ano-calendário em que obteve a decisão definitiva, o bônus em relação aos anos-calendário em que estava impedida de efetuar a dedução.

CAPÍTULO V

DAS MULTAS

Art. 275. A utilização indevida do bônus implica a imposição da multa prevista no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, duplicando-se o seu percentual, sem prejuízo do disposto no § 2º do mesmo artigo.

CAPÍTULO VI

DA CONTABILIZAÇÃO

Art. 276. O bônus será registrado na contabilidade da pessoa jurídica beneficiária, observando-se o seguinte:

I - na aquisição do direito, a débito de conta de ativo circulante e a crédito de lucros ou prejuízos acumulados;

II - na utilização do direito, a débito da provisão para pagamento da CSLL e a crédito da conta de ativo circulante referida no inciso I.

[...]

Distintamente do crédito de um terço da COFINS, o bônus de adimplência fiscal não foi admitido como dedução na apuração de estimativas, ficando seu aproveitamento restrito à “CSLL devida no ano-calendário”. Nesse sentido, o ato normativo contempla, apenas, a dedução de retenções na fonte na apuração da estimativa mensal de CSLL (art. 46). A dedução do bônus está prevista em face da CSLL apurada ao final do ano-calendário (art. 67), ou do último trimestre do ano-calendário (art. 272, §2º), e essa última tanto na apuração do lucro real, como do lucro presumido. Sua dedução é listada como último item da apuração: i) da CSLL incidente sobre o lucro real, depois da dedução de incentivos fiscais, de retenções na fonte e de estimativas (art. 67); e ii) da CSLL incidente sobre o lucro presumido, depois da dedução de retenções na fonte (art. 222).

O limite de dedução do bônus tem em conta a CSLL devida no ano-calendário. Como o bônus corresponde a 1% da base de cálculo da CSLL, a partir da qual também será apurada a CSLL devida com base em alíquotas que podem variar entre 9% e 20%, o bônus somente excederá a CSLL devida se, no último trimestre, a CSLL apurada for inferior ao bônus acumulado desde o primeiro trimestre. Mas, para esse excedente foi expressamente prevista a possibilidade de aproveitamento em períodos posteriores, e esta é a razão de ter sido vedada **outra forma** de “ressarcimento” ou “compensação” do crédito.

Na prática, portanto, há um benefício de redução de alíquota da CSLL efetivada mediante concessão de uma dedução contra a contribuição calculada com base na alíquota cheia. Nesse contexto, um excedente por dedução superior à CSLL devida somente seria cogitado em razão da estipulação legal de aproveitamento ao final do ano-calendário que, na hipótese de apuração trimestral do lucro tributável, leve à concentração das deduções no último trimestre do ano-calendário, no qual a apuração da CSLL pode ser inferior às deduções acumuladas. De toda a sorte, não se constata qualquer preocupação da Administração Tributária em melhor situar esta dedução antes ou depois das antecipações do período³.

Vê-se que, por sua própria natureza, a única forma de seu aproveitamento dessa dedução é contra a CSLL devida no período, atual ou subsequente. Infere-se, daí, que se a dedução do bônus consumir toda a CSLL apurada a partir da base de cálculo do último trimestre do ano-calendário, não haveria óbice às antecipações verificadas no período se converterem em saldo negativo passível de restituição ou compensação.

Assim, à semelhança da construção estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 6/99 para dedução do terço da COFINS, que permitiu a formação de saldo negativo de CSLL por dedução de estimativas depois da dedução do terço da COFINS, também aqui vislumbra-se a possibilidade de o bônus de adimplência eventualmente consumir toda a CSLL apurada e, com isso, as antecipações (CSLL retida na fonte e estimativas de CSLL) constituírem saldo negativo no mesmo período. Em tais circunstâncias, não se está admitindo que o bônus componha o saldo

³ Não haverá maior aprofundamento, neste ponto, quando à natureza da dedução dos “incentivos fiscais de isenção da CSLL, calculados com base no lucro da exploração”, e se eles afetam a determinação do que se considera CSLL devida.

negativo do período, permanecendo possível a dedução do excedente em período subsequente, na forma do art. 273, §1º da Instrução Normativa RFB nº 1.700/2017.

Por fim, o incentivo instituído no art. 1º da Lei nº 11.051/2004, em verdade, é fruto da conversão da Medida Provisória nº 219/2004, que apresentou a seguinte Exposição de Motivos:

Excelentíssimo Senhor Presidente da República,

Trazemos à elevada consideração de Vossa Excelência proposta de Medida Provisória que dispõe sobre desconto de crédito na apuração da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), bem assim na apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas, nas hipóteses que especifica.

2. O art. 1º da citada Medida Provisória possibilita a utilização de crédito na apuração da CSLL, para as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, calculado à razão de 25% (vinte e cinco por cento) da depreciação contábil de máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos, novos, relacionados em ato do poder executivo, adquiridos no período compreendido entre 1º de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2005, e destinados ao ativo imobilizado e empregados em processo industrial do adquirente.

3. O valor do crédito apurado será deduzido da CSLL devida após a compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores e poderá ser usufruído desde o mês da entrada de operação do bem, com o registro de sua depreciação contábil, até o quarto ano calendário subsequente àquele a que se referir mencionado mês.

4. A partir do quinto ano-calendário subsequente ao ano em que se iniciou o incentivo, a pessoa jurídica deverá adicionar o crédito anteriormente utilizado à CSLL devida nesse período. Portanto, o crédito deduzido no primeiro ano deverá ser adicionado no quinto ano, o do segundo ano no sexto e assim sucessivamente até serem tributados todos os valores anteriormente utilizados a título de crédito

Trata-se, portanto, de uma antecipação financeira, mediante redução da CSLL a pagar, e que é restituída à União ao final de quatro deduções anuais de 25% da depreciação contábil dos equipamentos referidos. Por essa razão, os §§ 7º a 12 do art. 1º da Lei nº 11.051/2004 detalham a forma de recuperação desta dedução conforme a condição futura do sujeito passivo.

Distintamente dos demais créditos, que foram admitidos contra a CSLL “devida”, o art. 1º da Lei nº 11.051/2004, em seu §1º, admite a dedução do crédito em questão contra a CSLL “apurada”. De toda a sorte, na exposição de motivos da Medida Provisória nº 219/2004, o crédito foi referido como dedução *da CSLL **devida** após a compensação de base de cálculo negativa de períodos anteriores*. Assim, não se vislumbra distinção conceitual entre CSLL “devida” e CSLL “apurada”: ambas correspondem ao resultado da aplicação da alíquota sobre a base de cálculo do período que, nos termos da Lei nº 7.689/88, é o resultado do exercício, antes da provisão para o

imposto de renda, com os ajustes de adições e exclusões previstos no §1º do art. 2º daquela Lei, bem como nas disposições legais posteriores que trataram do tema, para além da compensação de bases negativas anteriores, permitida desde a previsão contida no art. 44, parágrafo único da Lei nº 8.383/91. Eventualmente também poderiam ser excluídos do conceito de CSLL apurada, ou devida, as reduções decorrentes de isenção sobre o lucro da exploração, mas tal hipótese não demanda enfrentamento neste caso.

O §2º do art. 1º da Lei nº 11.051/2004 também inova em relação às disposições legais anteriores, ao limitar a utilização do crédito “ao saldo da CSLL a pagar”. Contudo, o objetivo permanece sendo impedir a restituição, ressarcimento ou compensação do crédito incentivado, à semelhança do fixado no âmbito do crédito do terço da COFINS, quando não se admitia o aproveitamento em períodos subsequentes, bem como no âmbito do bônus de inadimplência, cujo aproveitamento era possível em períodos subsequentes, mas apenas com a própria CSLL devida. Sob esta ótica, não se vislumbra na fórmula adotada na Lei nº 11.051/2004, para essa expressão, uma nova vedação ao aproveitamento do crédito na hipótese de, apesar de apurada CSLL, inexistir saldo a pagar no período.

Em reforço a este entendimento tem-se o disposto no §3º do art. 1º da Lei nº 11.051/2004, que também admite a dedução do crédito em questão contra “pagamento mensal por estimativa”. Significa dizer que o sujeito passivo pode considerar tal crédito para reduzir ou ser dispensado do recolhimento da estimativa mensal de CSLL. Apenas que, nos termos do §4º do mesmo dispositivo, *o crédito a ser efetivamente utilizado está limitado à CSLL apurada no encerramento do período de apuração*, ou seja: se os créditos considerados ao longo do ano-calendário para reduzir o recolhimento de estimativas superarem a CSLL devida/apurada ao final do ano-calendário, o excedente deixará de ser crédito aproveitado no período. E, se o crédito pode ser considerado para reduzir ou dispensar o recolhimento de estimativas sem se converter definitivamente em recolhimento de estimativa e contaminar antecipações com crédito incentivado, é possível também aqui concluir, à semelhança da operacionalização dos outros dois créditos antes referidos, pela possibilidade de formação de saldo negativo de CSLL concomitantemente com a dedução do crédito em referência, bastando que, para tanto, a dedução do incentivo ocorra antes da dedução das estimativas e outras antecipações do período.

De fato, quando a legislação estipula que na hipótese de aproveitamento em estimativas “o crédito a ser efetivamente utilizado está limitado à CSLL apurada no encerramento do período de apuração”, afirma-se que o crédito utilizado **não se converte em estimativa** recolhida, mantendo a sua característica como moeda diferenciada de liquidação do débito de CSLL, cuja utilização deve observar os requisitos fixados a partir da CSLL apurada/devida no ajuste anual. E, é no uso dessa “moeda” que a legislação não permite a constituição de excedente passível de restituição, ressarcimento ou compensação. Logo, uma vez aproveitada essa “moeda” para liquidação da CSLL devida/apurada no ajuste anual, nada impede a formação de saldo negativo em razão: i) da existência de antecipações superiores à CSLL que reste a pagar depois da

utilização daquela “moeda”, ou ii) da inexistência de CSLL remanescente, por liquidação total com aquela “moeda”.

Esclareça-se, ainda, que este crédito, por caracterizar um benefício de antecipação financeira, apresenta regra especial que impede a majoração da CSLL apurada com vistas a aumentar o limite de aproveitamento do crédito. O §5º do art. 1º da Lei nº 11.051/2004 estipula que a pessoa jurídica, se dispuser de bases negativas acumuladas, não pode deixar de usá-las em compensação, até o limite legal. Assim não fosse, e a compensação de bases negativas poderia ser postergada para maior ser a CSLL apurada/devida, aumentando o limite para dedução do crédito. De toda a sorte, este aspecto ainda não objeto de análise nestes autos.

A compreensão de que o crédito incentivado utilizado em face de débitos de estimativa não se converte em recolhimento de estimativa guarda relação com a premissa de que as estimativas mensais não são tributo devido. O art. 2º da Lei nº 9.430/96 permite que o “pagamento do imposto” devido pela pessoa jurídica sujeita ao lucro real seja determinado sobre a base de cálculo estimada, alternativamente à obrigação fixada no art. 1º, de apuração trimestral do imposto devido. Trata-se, portanto, de forma alternativa de **pagamento** do imposto, e não de sua **apuração**. Vale a transcrição dos dispositivos legais em sua redação original e alterada pela Lei nº 12.973/2014:

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

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

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

Pagamento por Estimativa

~~Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela 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.~~

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá **optar pela pagamento do imposto**, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, **sobre a receita bruta** definida pela art. 12 do

Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§ 3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (*destacou-se*)

Em verdade, mais apropriado seria que a Lei referisse aquele proceder como recolhimento, sem usar a expressão “pagamento”, que se encontra definida no CTN como forma extintiva de crédito tributário (art. 156, I). Por esta razão, inclusive, a Administração Tributária e a jurisprudência administrativa se conduziram temporariamente contra a formação de indébito passível de compensação em face de **recolhimentos** de estimativas, e somente se firmou definitivamente em sentido contrário⁴ quando atos normativos – a partir da Instrução Normativa RFB nº 900/2008 - passaram a admitir tal origem em **pagamentos indevidos**, ou a maior, aproveitados em Declaração de Compensação – DCOMP.

De toda a sorte, o entendimento assim consolidado não impõe a interpretação de que o **recolhimento** de estimativa seja tomado como **pagamento de tributo devido** na apuração da estimativa mensal. O **recolhimento estimado** consiste, como dito, em alternativa à regra de

⁴ Súmula CARF nº 84 (Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 10/12/2012)

“É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa.” (Súmula revisada conforme Ata da Sessão Extraordinária de 03/09/2018, DOU de 11/09/2018). (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes: 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.

apuração trimestral dos tributos incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas, conferida aos optantes pela apuração anual do lucro real, e se efetiva mediante estimação, a partir da receita bruta mensal, dos tributos incidentes sobre o lucro⁵. O **tributo devido**, na apuração anual do lucro real, somente se configura com a incidência sobre a base tributável apurada ao final do ano-calendário.

Defende-se aqui, portanto, que “CSLL a Pagar”, na apuração anual do lucro, é a parcela a ser quitada por pagamento, mas isto sob o suposto de que as estimativas recolhidas, e antecipações equivalentes como as retenções na fonte, somente se convertem em pagamento com a ocorrência do fato gerador do tributo incidente na apuração anual do lucro real.

Discorda-se, assim, da interpretação que o I. Relator atribui à expressão “saldo da CSLL a pagar”. Em especial no âmbito da apuração anual da CSLL, embora seja possível interpretar que este item “corresponde ao montante que resulta da CSLL apurada após a dedução dos valores já recolhidos por antecipação, como as estimativas mensais, e das demais deduções legalmente previstas”, no presente contexto é mais razoável concluir que a expressão “CSLL a pagar” é a resultante da diferença entre a CSLL apurada/devida e as deduções incentivadas, a ser liquidada por pagamento puro ou antecipações convertidas em pagamento ao final do ano-calendário.

É certo que, tanto na DIPJ como na ECF, a linha de “CSLL a Pagar” evidencia o valor a pagar depois da dedução de todas as antecipações. Veja-se:

61.BASE DE CÁLCULO DA CSLL	62.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade
63.Adição de Créd. de CSLL s/ Depreciação Util. Anteriormente	64.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
DEDUÇÕES	65.(-)Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º)
66.(-)Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado	67.(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Prouni
68.(-)Bônus de Adimplência Fiscal (Lei nº 10.637/2002, art. 38)	69.(-)Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital
70.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed.(Lei nº 9.430/1996)	71.(-)CSLL Ret. Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)
72.(-)CSLL Retida p/ Pes. Jur.de Dir.Priv. (Lei nº 10.833/2003)	73.(-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est.,D.F. e Mun.
74.(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	75.(-)Parc. Formalizado de CSLL s/ a Base Cál. Estimada
76.CSLL A PAGAR	77.CSLL A PAGAR DE SCP
78.CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	79.CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES

Código	Descrição
1	BASE DE CÁLCULO DA CSLL
2	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade
3	Adição de Créditos de CSLL sobre Depreciação Utilizados Anteriormente (Lei nº 11.051/2004, art. 1º, §§ 7º, 11 e 12)
4	TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
5	DEDUÇÕES
6	(-)Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º)
7	(-)Créditos sobre Depreciação de Bens do Ativo Imobilizado (Lei nº 11.051/2004, art. 1º)
8	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Prouni
9	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração de Eventos da Fila
10	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração de Atividade de Serviços - SPE - Eventos da Fila
11	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração de Eventos do CIO
12	(-)Isenção sobre o Lucro da Exploração de Atividade de Serviços - SPE - Eventos do CIO
13	(-)Bônus de Adimplência Fiscal (Lei nº 10.637/2002, art. 38)
14	(-)Imposto Pago no Exterior sobre Lucros, Rendimentos e Ganhos de Capital (MP nº 1.858-6/1999, art. 19)
15	(-)CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações Federais (Lei nº 9.430/1996, art. 64)
16	(-)CSLL Retida na Fonte pelas Demais Entidades da Administração Pública Federal (Lei nº 10.833/2003, art. 34)
17	(-)CSLL Retida na Fonte por Pessoas Jurídicas de Direito Privado (Lei nº 10.833/2003, art. 30)
18	(-)CSLL Retida na Fonte por Órgãos, Autarquias e Fundações dos Estados, Distrito Federal e Municípios (Lei nº 10.833/2003, art. 33)
19	(-)CSLL Mensal Paga por Estimativa
20	(-)Parcelamento Formalizado de CSLL sobre a Base de Cálculo Estimada
21	CSLL A PAGAR
22	CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO
23	CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES

A variedade de deduções possíveis, entretanto, não permite equiparar, no texto da lei, “CSLL apurada” (ou devida) a “CSLL a pagar”. Considerando que os recolhimentos e retenções na fonte somente se convertem em pagamento no momento da ocorrência do fato gerador dos tributos incidentes sobre o lucro na apuração anual, e que todos os diplomas legais que instituíram créditos passíveis de dedução contra a CSLL apurada objetivavam evitar a conversão dos créditos assim instituídos em direito creditório de livre disponibilidade pelo sujeito passivo, é mais razoável concluir que “CSLL a pagar”, nos termos do art. 1º, §2º da Lei nº 11.051/2004, é o valor apurado no momento da ocorrência do fato gerador, antes da dedução das antecipações por

⁵ A estimativa a partir da receita bruta poderá ser reduzida ou anulada com o levantamento de balancete de suspensão ou redução que, na forma do art. 35 da Lei nº 8.981/95, demonstre “que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso”.

retenções e recolhimentos de estimativas, que somente se converterão em pagamento com a ocorrência do fato gerador.

Aliás, a reforçar a compreensão de que as antecipações são recolhimentos que se convertem em pagamento em razão do surgimento do crédito tributário incidente sobre base imponible acrescida dos rendimentos que justificaram as antecipações antes ocorridas, tem-se a orientação da jurisprudência consolidada deste Conselho, que caracteriza tais antecipações como pagamento apto a atrair a regra decadencial do art. 150, §4º do CTN:

Súmula CARF nº 123

Aprovada pela 2ª Turma da CSRF em 03/09/2018

Imposto de renda retido na fonte relativo a rendimentos sujeitos a ajuste anual caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Acórdãos Precedentes:

2201-003.764, de 06/07/2017; 2401-004.499, de 20/09/2016; 2401-004.621, de 14/03/2017; 2401-004.695, de 03/04/2017; 9202-004.534, de 26/10/2016.

Súmula CARF nº 135

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

A antecipação do recolhimento do IRPJ e da CSLL, por meio de estimativas mensais, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Acórdãos Precedentes:

1302-001.687, 1301-002.278, 1401-001.907, 1402-001.294, 1402-003.597 e 9101-002.245.

Súmula CARF nº 138

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 03/09/2019

Imposto de renda retido na fonte incidente sobre receitas auferidas por pessoa jurídica, sujeitas a apuração trimestral ou anual, caracteriza pagamento apto a atrair a aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, §4º do CTN.

Acórdãos Precedentes:

9101-002.245, 9101-003.603, 9101-003.239, 9101-002.993, 9101-001.853, 1101-001.100, 1302-002.092, 1402-002.182, 1402-002.291 e 1402-003.605.

(Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

A jurisprudência, assim, não está dizendo que antecipações – estimativas e retenções na fonte – são **pagamento de tributo devido**, mas apenas que produzem o mesmo efeito do pagamento mencionado no §1º do art. 150 do CTN para fins de definição da regra

decadencial mais estreita contida em seu §4º, o que é de todo razoável na medida em que tais antecipações se convertem em **pagamento de tributo devido** na data de ocorrência do fato gerador, termo inicial do prazo fixado na regra decadencial do §4º do art. 150 do CTN.

Por todo o exposto, situada a caracterização do “saldo da CSLL a pagar” antes da dedução das antecipações do período, o saldo negativo eventualmente apurado no confronto dessas grandezas não representará *restituição, compensação, ressarcimento ou aproveitamento em períodos de apuração posteriores do crédito incentivado*, mas sim constituição de indébito por antecipações superiores ao “saldo de CSLL a pagar” apurado ao final do ano-calendário, passível de restituição ou compensação sob a natureza de saldo negativo de CSLL.

Mais uma vez, portanto, à semelhança da construção estabelecida pela Instrução Normativa SRF nº 6/99 para dedução do terço da COFINS, e do limite imposto à dedução do bônus de adimplência contra a CSLL apurada (ou devida), as antecipações (CSLL retida na fonte e estimativas de CSLL) podem constituir saldo negativo no mesmo período em que tais créditos forem aproveitados.

No caso, a Contribuinte pleiteia restituição de saldo negativo de CSLL apurado no ano-calendário 2009 no valor originário de R\$ 602.267,30, sendo R\$ 356.115,44 por inclusão da dedução do crédito com suporte no art. 1º da Lei nº 11.051/2004. O pedido tem suporte na DIPJ retificadora apresentada em 14/02/2013, e que assim expõe:

61.BASE DE CÁLCULO DA CSLL	15.915.388,18
62.Contribuição Social sobre o Lucro Líquido por Atividade	1.432.384,94
63.Adição de Créd. de CSLL s/ Depreciação Util. Anteriormente	0,00
64.TOTAL DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO	1.432.384,94
DEDUÇÕES	
65.-)Recuperação de Crédito de CSLL (MP nº 1.807/1999, art. 8º)	0,00
66.-)Créditos s/ Dep. de Bens do Ativo Imobilizado	356.115,44
67.-)Isenção sobre o Lucro da Exploração Relativo ao Pronui	0,00
68.-)Bônus de Adimplência Fiscal (Lei nº 10.637/2002, art. 38)	0,00
69.-)Imp. Pago no Exter. s/Lucros, Rend. Ganhos de Capital	0,00
70.-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. Fed. (Lei nº 9.430/1996)	0,00
71.-)CSLL Ret. Fonte p/ Demais Ent. da Adm. Púb. Fed. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
72.-)CSLL Retida p/ Pes. Jur.de Dir.Priv. (Lei nº 10.833/2003)	0,00
73.-)CSLL Retida p/ Órgãos, Aut. e Fund. dos Est.,D.F. e Mun.	0,00
74.-)CSLL Mensal Paga por Estimativa	2.221.423,72
75.-)Parc. Formalizado de CSLL s/ a Base Cálculo Estimada	0,00
76.CSLL A PAGAR	-1.145.154,22
77.CSLL A PAGAR DE SCP	0,00
78.CSLL SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O CUSTO ORÇADO E O CUSTO EFETIVO	0,00
79.CSLL POSTERGADA DE PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES	0,00

A Contribuinte já havia aproveitado crédito de saldo negativo de CSLL no valor de R\$ 542.886,93 em 16/4/2011, e apresentou pleito de crédito complementar de R\$ 602.267,30. Para além das demais objeções à retificação da base de cálculo da CSLL, a autoridade fiscal, por identificar que a parcela de R\$ 356.115,44 correspondia exclusivamente a “Créditos s/ Dep. De Bens do Ativo Imobilizado”, indeferiu a restituição quanto a esta parcela sob o entendimento de que o art. 1º da Lei nº 11.051/2004, em seu § 2º dispõe *que a utilização de créditos sobre depreciação de bens do ativo imobilizado está limitada ao saldo da CSLL a pagar, não podendo gerar, em qualquer hipótese, direito à restituição ou à compensação*. Em consequência, foi excluída, de ofício, a dedução de R\$ 356.115,44, bem como as demais retificações de base de cálculo, na apuração apresentada na DIPJ retificado, sem qualquer análise da comprovação solicitada acerca do direito àquele benefício. Foi restabelecido, assim, o saldo negativo originalmente apurado de R\$ 542.886,93.

Todavia, como a CSLL apurada/devida no período teria representado entre R\$ 1.432.384,94 (DIPJ retificada) e R\$ 1.678.532,79 (DIPJ original), há possibilidade de dedução do crédito no montante indicado, sem a formação de excesso que contamine o pedido de restituição em questão. Necessário, portanto, avaliar se a Contribuinte tem direito à dedução promovida, no montante e no momento efetivados.

Em tais circunstâncias, não é possível acolher o pedido do recurso voluntário, no sentido de que seja reconhecido o crédito pleiteado. Neste ponto cabe, apenas, dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário para afirmar a possibilidade de formação do indébito em face da dedução do crédito de R\$ 356.115,44, com retorno dos autos à Unidade de Origem para confirmação do direito ao valor deduzido e, se for o caso, para que profira despacho decisório complementar, reiniciando-se o rito processual.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa