



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

Processo n° 15374.001808/2008-07
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1801-00.709 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 30 de setembro de 2011
Matéria Restituição / Compensação
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 1999

RESTITUIÇÃO COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. PROVA DA CERTEZA E LIQUIDEZ.

Não é somente um direito, mas sobretudo um dever da Administração analisar a correta composição e procedência do direito creditório invocado pelo sujeito passivo em Declarações de Compensação, cabendo a este provar a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

NATUREZA JURÍDICA DO INDÉBITO.

Torna-se irrelevante a discussão a respeito da natureza jurídica dos recolhimentos estimados efetuados de forma obrigatória durante o ano-calendário com base em receita bruta e acréscimos ou com base em balanços/balancetes de redução/suspensão em cumprimento às disposições legais que regulam a apuração com base nas regras do lucro real anual, uma vez que a própria legislação de regência do instituto da compensação já tratou de dirimir a questão da possibilidade de aproveitamento de indêbitos de estimativas e tendo em conta que o recolhimento efetuado já foi considerado pela autoridade administrativa e computado no saldo negativo de IRPJ apurado no final do período.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em preliminar, afastar a alegação de decadência suscitada pela recorrente e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário, relativamente aos juros de mora, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira, Edgar Silva Vidal e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto, integralmente, o relatório da DRJ no Rio de Janeiro/RJOI:

Trata o presente processo de compensação efetuada pela interessada acima identificada. Conforme a declaração de compensação (DComp) de fls. 04/08, o débito de contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins) no valor de R\$ 51.470,51, referente a novembro de 2003, foi extinto, sob condição resolutória, por suposto crédito proveniente de pagamento indevido ou a maior de imposto sobre a renda da pessoa jurídica (IRPJ), período de apuração janeiro de 1999, no montante de R\$ 500.000,00.

Como narrado no Parecer Conclusivo n.º 206/2008 de fls. 45/52, a Divisão de Maiores Contribuintes da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária no Rio de Janeiro (Dimco/Derat/RJ), com o fito de verificar a certeza e a liquidez do crédito empregado, detectou que o Darf do qual deriva o crédito foi empregado em recolhimento de estimativa mensal de IRPJ (código de receita 2362), mas que ele não fora vinculado, em DCTF, a nenhum débito.

Dando prosseguimento à análise, a Dirnco verificou que, ainda naquela DCTF, houve o emprego de saldo negativo de IRPJ de 1998, no montante de R\$ 1.567.717,08, para a quitação das estimativas de 1999. Concluiu, então, que tal saldo negativo acrescido do pagamento antes identificado resulta no total de estimativas de 1999, perfazendo, assim, R\$ 2.067.717,08. Apesar de tal fato, a interessada fez constar na DIPJ/2000, referente ao ano-calendário 1999, somente o valor de R\$ 1.424.091,46 a título de IRPJ pago por estimativa, pelo que apurou saldo negativo de 1999 igual a R\$ 922.936,11. Com o novo montante de estimativas, tal saldo passa a R\$ 1.566.561,73.

Por fim, pesquisando os débitos de IRPJ de 2000, a autoridade fiscal percebeu que eles foram extintos, no todo ou em parte, por Compensações em que foram empregados créditos advindos do saldo negativo de 1999. Observou, no entanto que, em que pese o imposto negativo de 1999 ter aumentado em razão dos ajustes que promoveu, o novo valor não seria suficiente para quitar tais débitos, pelo que

restaram devedores as parcelas de R\$ 263.461,62 e R\$ 150.81,84, relativas, respectivamente, a junho e setembro de 2000.

O Despacho Decisório de fls. 53 aprovou o referido parecer, fundando-se nele para não reconhecer o direito creditório e, por conseguinte não homologar a compensação.

Inconformada com o feito fiscal, do qual tomou ciência em 24/10/2008 (fls. 54), a interessada interpôs, em 25/11/2008, a manifestação de inconformidade de fls. 66/73, na qual, em síntese, alega que (i) decaiu o direito de a Fazenda refazer a apuração do saldo negativo do IRPJ de 1999; e (ii) a natureza do crédito não é de saldo negativo, mas de pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal de IRPJ.

Apreciando o litígio a 6ª. Turma da DRJ no Rio de Janeiro/RJOI proferiu o Acórdão nº 12-28.560 (fls. 156/165) pelo qual foi indeferida a manifestação de inconformidade e não reconhecido o direito creditório invocado. Houve declaração de voto.

Afastando a preliminar de decadência observou que o prazo decadencial regularia apenas o direito de constituir o crédito tributário de ofício, e não se aplicaria nos casos de apreciação de direito creditório, cuja certeza e liquidez necessitariam restar plenamente comprovadas.

No mérito assinalou que a IN SRF n.º 600, de 2005, impunha a necessidade de inserir os recolhimentos de estimativa no computo do resultado final para fins de possível apuração de saldo negativo. Nesse contexto não seria permitido o reconhecimento de indébitos de estimativa a esse título, vedação que teria sido confirmada textualmente pela IN SRF n.º 900, de 2009.

Referida vedação teria sido suprimida com a edição da IN SRF n.º 973, de 2009. Assim, não importaria mais a gênese do direito creditório invocado mas sim a sua certeza e liquidez para fins de reconhecimento de indébito tributário e, no presente caso, não teria restado demonstrada a certeza e liquidez do indébito pleiteado, razão que levaria ao não reconhecimento do direito creditório.

Notificada da decisão, em 03/03/2010 (AR à fl. 166), apresentou a interessada, em 05/04/2010, o recurso voluntário de fls. 168/190.

Invoca, inicialmente, o transcurso do prazo decadencial para alteração da apuração final relativa ao ano-calendário 1999 perpetrada pelo agente fiscal que proferiu o Despacho Decisório com base no Parecer Conclusivo, diante da homologação tácita do resultado final apurado pela empresa recorrente. Assim, diante da homologação tácita restaria incontestada a certeza e liquidez do crédito invocado. Fundamenta seu entendimento na Declaração de Voto do Acórdão da DRJ e em julgados do então Conselho de Contribuintes e do STJ.

No mérito discorre sobre as características do recolhimento por estimativa, diferenciando-o daquele devido ao final do período de apuração, para reafirmar seu entendimento de que somente poderia o Fisco alterar a apuração final dentro do período decadencial.

Pretende, com suas afirmações, demonstrar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, constituído por estimativa de IRPJ indevidamente recolhida em fevereiro de 1999, observando que a insuficiência de recolhimento de estimativas apuradas como devidas no ano-calendário de 2000 serviu de pretexto para indeferir o direito creditório invocado.

Ao final pugna pelo reconhecimento da procedência do recurso interposto.

Fez sustentação oral pela recorrente, em sessão de julgamento, o Dr. Rodrigo Leporace Farret, OAB/DF nº 13.841/09.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora

O Recurso é tempestivo. Dele tomo conhecimento.

Preliminar

DECADÊNCIA

A preliminar de decadência deve ser rejeitada.

O ato de lançamento, privativo da autoridade administrativa, não se confunde com o dever de ofício da autoridade administrativa, de aferição de certeza e liquidez do direito creditório invocado como indébito pelo sujeito passivo.

Por relevante, há que se distinguir as especificidades inerentes ao poder/dever da autoridade administrativa em aferir a liquidez e certeza do crédito tributário pretendido junto à Fazenda Pública, do ato de lançamento, também praticado pela autoridade administrativa.

Nesse contexto, a regra de contagem de prazo decadencial refere-se à constituição de créditos tributários e é dirigida justamente à autoridade administrativa fiscal, impondo-lhe limites temporais para exercer seu dever de ofício, no sentido de desestimular a inércia na prática dessa atividade. É por essa razão que a Lei prevê determinadas regras.

Nesse contexto, dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Art. 147. *O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.*

...

Art. 150. *O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Art. 173. *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Verifica-se, pois, que o prazo decadencial para lançamento de ofício pela Fazenda Nacional para cobrança de tributos é regido pelo artigo 173, I do CTN. Entretanto, nos casos em que o contribuinte apura e promove o pagamento do tributo, antes de qualquer

providencia por parte da Fazenda Pública, o prazo decadencial desloca-se, da regra geral, para a especial contida no artigo 150, § 4º.

De modo diverso, a Declaração de Compensação vinculando-se a um **direito alegado pelo sujeito passivo**, e a este incumbe demonstrar a certeza e a liquidez do crédito invocado. De fato, nos termos da legislação em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil). Assim, a prova do indébito, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Portanto, não é somente um direito, mas sobretudo um dever da Administração analisar a correta composição e procedência do direito creditório invocado pelo sujeito passivo em Declarações de Compensação. Por outro lado, cabe a este provar a certeza e liquidez do crédito pleiteado.

Nesse sentido dispõe o Código Tributário Nacional:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Assim, o que se submete ao prazo decadencial é o ato do lançamento praticado exclusivamente pela autoridade fiscal.

Mérito.

Durante a vigência das Instruções Normativas SRF nº. 460/2004 e 600/2005, ou seja, no período de 29/10/2004 a 30/12/2008 (até ser publicada a Instrução Normativa RFB nº 900/2008), a Receita Federal buscou coibir a utilização imediata de indébitos provenientes de estimativas recolhidas a maior, assim dispondo:

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004

*Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, **bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal**, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.*

Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005

*Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, **bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal**, somente poderá utilizar o valor pago ou*

retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.

Assim, as antecipações recolhidas deveriam ser, primeiro, confrontadas com o tributo determinado na apuração anual, e só então, se evidenciada a existência de saldo negativo, seria possível a utilização do indébito. E este crédito, na forma da interpretação veiculada no Ato Declaratório Normativo SRF nº. 03/2000, seria atualizado com juros à taxa SELIC a partir do mês subsequente ao do encerramento do ano-calendário:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos arts. 1º e 6º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 73 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, declara que os saldos negativos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados anualmente, poderão ser restituídos ou compensados com o imposto de renda ou a contribuição social sobre o lucro líquido devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, **acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de um por cento relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.**

EVERARDO MACIEL

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

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008

Art. 11. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição somente poderá utilizar o valor retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.

Tal entendimento restou definitivamente consolidado com a edição da IN SRF nº 973, de 2009, pelo que se infere do disposto no artigo 34, § 3º do referido comando normativo.

Dessa forma, se o contribuinte erra ao calcular ou recolher a estimativa mensal, não se vislumbra, ante o contexto exposto, obstáculo legal ao pedido de restituição ou à compensação deste indébito antes de seu prévio cômputo na apuração ao final do ano-calendário. Comprovado o erro e, por conseqüência, o indébito, o pedido de restituição ou a declaração de compensação já podem ser apresentados, incorrendo juros de mora contra a Fazenda a partir do mês subsequente ao do pagamento a maior, na forma do art. 39, § 4º da Lei nº. 9.250/95 c/c art. 73 da Lei nº. 9.532/97. Em conseqüência, por ocasião do ajuste anual, o contribuinte deve confrontar, apenas, as estimativas que considerou devidas, sob pena de duplo aproveitamento do mesmo crédito.

Entretanto, como bem assinalou o relator do voto vencedor do Acórdão da DRJ no Rio de Janeiro/RJOI é irrelevante, no presente caso, discutir a respeito da natureza jurídica dos recolhimentos estimados efetuados de forma obrigatória durante o ano-calendário com base em receita bruta e acréscimos ou com base em balanços/balancetes de redução/suspensão, em cumprimento às disposições legais que regulam a apuração com base nas regras do lucro real anual. Isto porque a própria legislação de regência do instituto da compensação já tratou de dirimir a questão da possibilidade de aproveitamento de indêbitos de estimativas, até então tormentosa e permissiva de diversas teses doutrinárias.

In casu, o que se está a discutir é a certeza e liquidez do indêbito invocado pelo sujeito passivo, seja sob a natureza jurídica de estimativa mensal indevidamente recolhida, seja sob a natureza jurídica de saldo negativo apurado ao final do período.

Nesse sentido restou comprovado nos autos que o indêbito invocado no valor de R\$ 500.000,00 a título de estimativa de IRPJ do mês de janeiro de 1999 indevidamente recolhida já foi considerado pela autoridade administrativa e computado no saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 1999, apurado pelo agente no valor total de R\$ 1.566.561,73.

Os únicos valores que ainda seriam passíveis de reconhecimento a favor da recorrente seriam os juros de mora calculados a partir do mês de março de 1999 sobre o valor de R\$ 500.000,00 recolhido em fevereiro de 1999, na forma do que dispõe o artigo 39, § 4º da Lei nº. 9.250/95 c/c o artigo 73 da Lei nº. 9.532/97, já que o aproveitamento do indêbito a título de estimativa indevidamente recolhida implicaria no reconhecimento dos juros a partir do mês seguinte ao pagamento feito a maior ou indevidamente.

Oriento, pois, meu voto, no sentido de que seja reconhecido à favor da interessada o direito creditório correspondente aos juros de mora calculados a partir do mês subsequente ao pagamento indevido da estimativa do mês de janeiro de 1999, no valor de R\$ 500.000,00, tendo como termo final o mês de dezembro de 1999, quando a estimativa foi incorporada ao saldo negativo reconhecido pela autoridade administrativa, homologando as compensações declaradas até o limite do crédito assim reconhecido.

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora