



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

Processo nº 19515.007514/2008-80
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 1103-001.108 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de setembro de 2014
Matéria IRPJ - Multa isolada
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ABBOTT LABORATÓRIOS DO BRASIL LTDA.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006

COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE DECLARAÇÃO. TRIBUTOS DE MESMA ESPÉCIE.

A partir de 01/10/2002, entrou em vigor Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, dando nova redação ao artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, ocasião em que deixaram de ser admitidas as compensações sem requerimento, inclusive entre tributos e contribuições da mesma espécie, ou seja, restou extinto o mecanismo da autocompensação.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS.

Demonstrada insuficiência de recolhimento de estimativas mensais, deve ser aplicada multa isolada prevista no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996.

CSLL. LANÇAMENTOS COM BASE NO MESMO FATO E MATÉRIA TRIBUTÁVEL.

O decidido em relação ao IRPJ estende-se aos lançamentos de CSLL, vez que formalizados com base nos mesmos elementos de prova e se referir à mesma matéria tributável.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos, acordam os membros do colegiado, dar provimento ao recurso de ofício, por maioria, vencidos os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro e Breno Ferreira Martins Vasconcelos (Relator). O Conselheiro Eduardo Martins Neiva Monteiro votou pela conversão do julgamento em diligência para verificar a disponibilidade dos valores de estimativas supostamente pagas a maior. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro André Mendes de Moura.

*Assinado Digitalmente*Aloysio José Percínio da Silva
Presidente*Assinado Digitalmente*Breno Ferreira Martins Vasconcelos
Relator*Assinado Digitalmente*André Mendes de Moura
Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Eduardo Martins Neiva Monteiro, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Breno Ferreira Martins Vasconcelos, Joselaine Boeira Zatorre e Aloysio José Percínio da Silva.

Relatório

LANÇAMENTO

A questão sob análise diz respeito a dois autos de infração lavrados em 24/11/2008 para a exigência de multa isolada em razão da declaração insuficiente em DCTF ou do recolhimento insuficiente de estimativas mensais de IRPJ e CSLL informadas nas DIPJ 2004, 2005 e 2006.

De acordo com o termo de verificação fiscal (“TVF”) de fls. 830-832, o IRPJ e a CSLL a pagar por estimativa informados em DIPJ eram superiores aos valores informados em DCTF ou recolhidos aos cofres públicos.

O autuante registrou que, de acordo com os esclarecimentos prestados pela contribuinte, não foram recolhidos débitos de IRPJ e CSLL por estimativa em meses subsequentes a períodos em que houve recolhimento a maior. A autoridade fiscal concluiu que, não tendo sido apresentadas declarações de compensação pela contribuinte, deveria ser exigida a multa isolada calculada sobre as estimativas não recolhidas, nos termos do art. 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/96.

IMPUGNAÇÃO

Em 23/12/2008 a recorrida apresentou a impugnação de fls. 846-859 alegando o seguinte:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/11/2014 por ANDRE MENDES DE MOURA, Assinado digitalmente em 28/11/201

4 por ALOYSIO JOSE PERCINIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 13/11/2014 por BRENO FERREIRA MARTINS

VASCONCELOS, Assinado digitalmente em 05/11/2014 por ANDRE MENDES DE MOURA

Impresso em 28/11/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(i) Decadência parcial:

- IRPJ e CSLL são tributos sujeitos a lançamento por homologação e, consequentemente, submetem-se ao prazo de decadência estipulado pelo §4º do art. 150 do CTN, também aplicável à multa isolada, porque o decurso do prazo decadencial leva à extinção do crédito tributário, o qual é composto não apenas pelo tributo cabível como também pela penalidade que lhe é subjacente.
- Dessa forma, e considerando-se que a impugnante foi intimada do auto de infração em 27/11/2008, todas as multas relativas a períodos de apuração que vão até 26/11/2003 não podem ser cobradas porque foram extintas pelo decurso do prazo decadencial;

(ii) Inaplicabilidade da multa isolada:

- A multa isolada de 50% é cabível em duas hipóteses: quando, após o encerramento do período de apuração, constata-se o não recolhimento das estimativas mensais sem que tenha sido levantado balancete de suspensão/redução de que trata o art. 35 da Lei nº 8.981/95 e quando, no curso do período de apuração, o contribuinte deixar de recolher as estimativas mensais;
- O caso em apreço envolve a aplicação de multa isolada após o encerramento do período de apuração, mas em nenhum momento restou consignada pela fiscalização a falta de levantamento de balancete mensal para a redução ou suspensão do valor do IRPJ e da CSLL a pagar;
- A recorrida efetuou o lançamento mensal dos balancetes no período analisado e deixou de pagar IRPJ e CSLL de determinados meses justamente porque o valor acumulado pago anteriormente superava o valor devido, nos termos do art. 35 da Lei 8.981/95;
- Não restou configurada, portanto, a hipótese para a aplicação da multa isolada de que trata o art. 44, II, “b” da Lei 9430/96;
- Além disso, a multa isolada visa a punir o contribuinte que não efetua a antecipação, o que não ocorreu no caso concreto, porque os valores recolhidos aos cofres públicos não geraram insuficiência de recolhimento, mas sim o contrário, pois o que se verifica são recorrentes pagamentos de tributos em valor superior ao apurado como devido;

(iii) Não obrigatoriedade de apresentação de PER/DCOMP:

- Desde a edição da IN SRF 210/02, substituída pela IN SRF 460/04 e pela atual IN SRF 600/05, a apresentação de declaração de compensação presume a existência de crédito em face da RFB, ou seja, deve haver, por exemplo, tributo recolhido aos cofres públicos em valor superior ao devido;
- Isso não ocorre no caso de pagamento de estimativas de IRPJ e CSLL (sistema de bases correntes), pois as antecipações não correspondem a IRPJ e CSLL efetivamente devidos; e

- Ainda que não se entenda dessa forma, a multa isolada não pode ser exigida em homenagem ao princípio da verdade material, pois o simples fato de não ter sido apresentada DCOMP não é suficiente para desconsiderar a utilização dos pagamentos de IRPJ e CSLL feitos antecipadamente na dedução do valor a pagar desses tributos em meses subsequentes, pois não houve prejuízo ao erário.

ACÓRDÃO DA DRJ

Em 23 de janeiro de 2013 foi proferido o acórdão de fls. 885-893, por meio do qual os membros da 1ª Turma da DRJ em São Paulo-I decidiram, por unanimidade de votos, julgar procedente a impugnação, cancelando os autos de infração. Deste ato foi interposto recurso de ofício nos termos art. 34, I do Decreto nº 70.235/72 (fls. 885).

De acordo com o referido acórdão:

- (i) Não houve decadência, pois a multa por falta de recolhimento de estimativa mensal configura modalidade de lançamento de ofício, sujeita ao prazo decadencial previsto pelo art. 173, I do CTN;
- (ii) À época dos fatos geradores, a DRJ tinha o entendimento, conforme o art. 10 das IN 460/04 e 600/05, de que era vedada a compensação/restituição de pagamento tido por indevido a título de estimativa de IRPJ/CSLL, cabendo, tão somente, leva-lo à conta de dedução do que devido em meses subsequentes ou ao final do período-base; e
- (iii) Atualmente o contribuinte tem a opção de apresentar declaração de compensação ou aproveitar os pagamentos indevidos realizados a título de estimativa no curso do ano-calendário, conforme a Solução de Consulta Interna COSIT nº 19, de 19 de dezembro de 2011 e o art. 35 da Lei 8981/95, sendo improcedentes, portanto, as autuações fiscais.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Breno Ferreira Martins Vasconcelos

Estando presente a hipótese descrita pelo art. 34, I do Decreto nº 70.235/72 e pela Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, pois a decisão da DRJ exonerou a recorrida do pagamento de crédito tributário em valor total superior a R\$1.000.000,00, conheço do recurso de ofício.

A numeração de fls. indicada neste voto é a do e-processo.

A controvérsia diz respeito à multa isolada exigida da recorrida com fundamento no art. 44, §1º, IV da Lei nº 9.430/96, atual art. 44, II, “b” da mesma lei, aplicável aos casos em que é constatada a falta de recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL. A autoridade fiscal exigiu a referida penalidade por ter concluído que valores recolhidos a maior a título de IRPJ e CSLL por estimativa foram **compensados** pela recorrida, sem a apresentação de DCOMP, com valores também devidos a título de estimativa nos meses subsequentes do mesmo ano-calendário.

A DRJ acolheu os argumentos aduzidos em sede de impugnação e julgou improcedentes os autos de infração por entender que as estimativas recolhidas a maior podem ser aproveitadas nos meses subsequentes a título de **dedução** do IRPJ e da CSLL devidos, podendo o contribuinte optar quanto à apresentação de pedido de repetição do indébito ou não:

*(...) ainda que por um ensaio mental temporal nos posicionássemos na data de hoje, quando assim superada a interpretação posta pelas citadas Instruções Normativas, isso pelos dizeres do art. 11 de mais recentes Instruções Normativas, tais a de nº 900, de 30 de dezembro de 2008, e de nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, terá o Contribuinte a opção, em relação à estimativa de IRPJ/CSLL recolhida e na sua porção qualificada como indevida, isso já no curso do período base de sua formação, mas, como se dizia, **terá o Interessado a opção ou de proceder como anotado acima (computá-la na formação do saldo do(a) IRPJ/CSLL), ou de solicitar desde logo a compensação/restituição do indébito.** (fls. 888)*

Passemos à análise da postura adotada pela recorrida.

O art. 2º da Lei nº 9.430/96 estabelece que a pessoa jurídica poderá optar pela apuração do lucro real anual, devendo efetuar o recolhimento das estimativas mensais, cuja base de cálculo corresponderá ao resultado obtido mediante aplicação dos percentuais de presunção de lucratividade estabelecidos pela legislação sobre a receita bruta mensal.

O *caput* do referido artigo determina, ainda, que seja observado, para o cálculo do imposto devido a título de estimativa mensal, o disposto no art. 35 da Lei nº 8.981/95, segundo o qual a “pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso”.

Ainda de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.430/96:

Art. 2º Omissis

(...)

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

(...)

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

Do excerto acima transcrito, conclui-se que o imposto calculado nos moldes do *caput* do art. 2º, isto é, apurado *(i)* sobre a base de cálculo correspondente à aplicação dos percentuais de presunção de lucratividade sobre a receita bruta mensal ou *(ii)* com fundamento em balancete

de suspensão ou redução, poderá ser deduzido do valor devido a título de estimativa no mês subsequente.

A contrario sensu, portanto, a legislação tributária em vigor não permite que o imposto pago por estimativa a maior ou indevidamente seja **deduzido** do imposto devido nos meses subsequentes, pois não corresponde a valor apurado “na forma” estabelecida pelo *caput* do art. 2º da Lei nº 9.430/96.

Corroborando a conclusão acima o art. 10, §1º da IN SRF nº 93/97, o qual, ao tratar sobre a suspensão ou redução do pagamento mensal, estabeleceu que

*A diferença verificada, correspondente ao imposto de renda pago a maior, no período abrangido pelo balanço de suspensão, **não poderá ser utilizada para reduzir o montante do imposto devido** em meses subsequentes do mesmo ano-calendário, calculado com base nas regras previstas nos arts. 3º a 6º.*

Discordo, portanto, da decisão proferida pela DRJ nesse ponto.

Por outro lado, é evidente que, para evitar o enriquecimento sem causa da União e garantir que a base de incidência do IRPJ e da CSLL seja uma legítima manifestação de renda, deve ser assegurado ao contribuinte o direito à repetição do valor da estimativa recolhida a maior ou indevidamente.

Até 2004, quando foi revogada pela IN SRF nº 460/04, produziu efeitos a Instrução Normativa nº 210/02, a qual não tratava expressamente sobre a possibilidade de apresentação de declaração de compensação, durante o ano-calendário, tendo por objeto valores recolhidos indevidamente ou a maior a título de IRPJ e CSLL por estimativa.

Entre 2004 e 2008, de outra sorte, as Instruções Normativas nºs 460/04 e 600/05, que tratavam sobre a restituição e a compensação de tributos recolhidos indevidamente, estabeleceram que:

*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.*

Tal regra impedia expressamente a apresentação de DCOMP antes do encerramento do ano-calendário para a compensação de valores recolhidos a maior ou indevidamente a título de estimativa mensal e refletia o entendimento da Administração tributária de que, em razão da natureza de **antecipação** das estimativas mensais, eventuais valores recolhidos a maior ou indevidamente apenas poderiam ser considerados como **indébito** após a ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL, isto é, após o encerramento do período de apuração.

É pacífico, no âmbito deste Conselho, que as estimativas mensais de IRPJ e CSLL têm natureza de antecipação do imposto e da contribuição devidos ao final do ano-calendário, conforme se depreende, a título de exemplo, da seguinte ementa, proferida em julgamento realizado pela CSRF:

Processo Administrativo Fiscal Ano-calendário: 2004, 2005 MULTA ISOLADA FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas. (Acórdão nº 9101-001.547, proferido em 22 de janeiro de 2013 pela 1ª Turma da CSRF, Relator Conselheiro Valmir Sandri)

Pela sua pertinência, cumpre transcrever, ainda, trecho do voto proferido pelo Conselheiro Valmir Sandri no julgamento acima mencionado:

A jurisprudência desta Câmara Superior consolidou-se no sentido de que as duas condutas (antecipação e ajuste), embora distintas, estão materialmente ligadas, eis que o cálculo do valor estimado repercute na apuração do ajuste ao final do período. Nesse passo, a primeira conduta (o dever de antecipar), só existe antes do encerramento do período de apuração, e apenas até esse termo seu descumprimento será alcançado pela penalização. Após o encerramento do período, a conduta exigível é o dever de apurar e pagar o tributo devido no ajuste. Dessa inteligência da norma resulta que, encerrado o ano-calendário, não mais existe o dever de antecipar, e assim, a multa pelo descumprimento do dever de pagar o tributo só incide sobre a diferença entre o tributo devido no período e o já pago (quer sobre forma de estimativas, quer sobre forma de ajuste). (p. 3 do acórdão)

É também nesse sentido o Parecer PGFN/CAT nº 193/2013: “5. A natureza do pagamento por estimativa, cujo enunciado encontramos no Art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, é uma antecipação do pagamento do IRPJ e CSLL, cuja ocorrência se dá mensalmente, contudo, ao final do período de tempo necessário ao confronto de despesas e receitas, o IRPJ e o CSLL substituem as estimativas.”

A natureza de antecipação, porém, conforme entendimento também consolidado no âmbito deste Conselho, não implica concluir pela inexistência de indébito quando o IRPJ e a CSLL devidos por estimativa são recolhidos a maior ou indevidamente ao longo do ano-calendário.

É o que dispõe a Súmula nº 84 do CARF, editada em 10/12/2012 em decorrência de diversos conflitos surgidos entre contribuintes e Fisco em razão da não homologação de DCOMP apresentadas para a compensação de valores recolhidos a maior ou indevidamente a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL: “Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.”

Destaca-se que, antes mesmo da edição da Súmula nº 84, a Administração tributária reviu seu posicionamento e, ao editar a Instrução Normativa nº 900/08 (atualmente revogada pela IN RFB nº 1.300/12), fez menção, no art. 11, que estabelecia a mesma regra contida no art. 10 das Instruções Normativas anteriores, apenas às retenções a maior ou indevidas de IRPJ e CSLL, passando a permitir a apresentação de DCOMP durante o ano-calendário para a compensação de estimativas mensais recolhidas a maior ou indevidamente:

*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.*

Após essa alteração, parece não mais haver dúvidas de que o procedimento adequado a ser adotado pelo contribuinte que enfrenta situação semelhante à da recorrida, isto é, que efetuou recolhimento a maior de IRPJ e CSLL por estimativa e pretende compensar tal valor com o imposto e a contribuição devidos por estimativa nos meses subsequentes do ano-calendário, consiste em apresentar a respectiva DCOMP.

Considerando-se que a compensação indiscutivelmente configura uma das modalidades de extinção do crédito tributário, a existência do indébito e a apresentação da DCOMP, em tais casos, são suficientes para que o valor devido a título de estimativa mensal seja considerado pago, afastando a possibilidade de aplicação da multa isolada sobre o respectivo valor.

No caso sob análise, porém, essa providência não foi tomada pela contribuinte, que apenas efetuou o encontro de contas entre o valor pago a maior a título de IRPJ e CSLL por estimativa no mês subsequente e o valor devido a tal título no mês, efetuando, conforme o caso, o recolhimento da diferença.

Embora, conforme salientei, essa não seja a postura adequada, entendo que seria desarrazoado exigir a multa isolada da recorrida exclusivamente em razão da ausência de apresentação de DCOMP porque no período colhido pela autuação fiscal (2003 a 2005), anterior à edição da IN RFB nº 900/08, **não havia para o contribuinte segurança jurídica** quanto ao procedimento correto a ser adotado para a compensação dos valores recolhidos a maior a título de IRPJ e CSLL por estimativa.

A bem da verdade, diante do entendimento da Administração tributária de que o recolhimento por estimativa realizado a maior apenas configura indébito após o encerramento do período de apuração, caso a recorrida houvesse apresentado as DCOMP pretendidas pelo autuante, provavelmente as declarações sequer teriam sido homologadas, como se deduz das diversas autuações fiscais mencionadas acima, que precederam a edição da Súmula CARF nº 84.

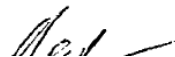
Diante desse cenário de incerteza quanto à postura correta a ser adotada pelo contribuinte à época dos fatos colhidos pelas autuações fiscais, entendo que a mera ausência de apresentação de DCOMP não justifica a aplicação da multa isolada contra a recorrida.

Ademais, é importante destacar que o contribuinte sofreria indiscutível prejuízo financeiro caso realizasse o aproveitamento dos valores recolhidos a maior ou indevidamente a

título estimativa tão somente após o encerramento do ano-calendário, no momento do ajuste anual, pois os valores não seriam corrigidos pela taxa Selic. A bem da verdade, o procedimento adotado pela recorrente, por si só, já causou a ela um prejuízo financeiro, pois, se os valores houvessem sido compensados por meio de DCOMP, teriam sofrido a incidência da Selic.

Por fim, destaco que o autuante, no termo de verificação fiscal, concluiu pela aplicação da multa isolada exclusivamente porque não foi apresentada DCOMP para a compensação das estimativas recolhidas à maior com os valores devidos a tal título nos meses subsequentes (cf. fls. 830):

Conclusão: O contribuinte, em fiscalização, não apresentou nenhuma declaração ou PERDCOMP solicitando a compensação dos valores recolhidos a maior às Repartições da RFB.



A autoridade fiscal, portanto, não constatou a existência de incorreção quanto à apuração das estimativas mensais devidas, tampouco concluiu que as “compensações” efetuadas foram insuficientes para o adimplemento do IRPJ-estimativa e da CSLL-estimativa apurados.

Dessa forma, e tendo em vista a impossibilidade de o critério jurídico adotado pela autoridade fiscal quando da lavratura dos Autos de Infração ser alterado por este Conselho, sob pena de violação aos arts. 142 e 146 do CTN, não analisei se foram levantados balancetes de suspensão ou redução pela recorrida (até mesmo porque tais documentos não foram acostados aos autos) e se os DARF recolhidos ao longo do ano-calendário são suficientes para o pagamento do IRPJ e da CSLL devidos por estimativa.

Sendo assim, entendo que não merecem prosperar as autuações fiscais lavradas contra a recorrida.

Conclusão

Pelas razões acima expostas, embora discorde da fundamentação adotada pela DRJ, nego provimento ao recurso de ofício por concordar com a conclusão alcançada no acórdão de primeiro grau.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 23 de setembro de 2014

(assinado digitalmente)

Breno Ferreira Martins Vasconcelos - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator Designado.

Não obstante as considerações do I. Relator, tão bem expostas ao Colegiado no sentido de negar provimento ao recurso de ofício, peço vênica para divergir sobre a interpretação dada aos fatos.

A autuação fiscal decorreu da constatação de que os valores informados pela contribuinte a título de estimativas mensais de IRPJ e CSLL em DIPJ estavam em valores superiores aos confessados em DCTF ou pagos.

Após esclarecimentos prestados nas intimações, restaram claros os motivos das divergências apontadas. A contribuinte, optante do lucro real anual, ao apurar estimativa mensal referente ao mês X, efetuou recolhimento a maior. Em seguida, para o mês X+1 ou posterior, utilizou-se do valor pago a maior no mês anterior, a título de compensação, para extinguir a estimativa mensal. Incorreu em tal procedimento no decorrer de todo o ano-calendário. Ocorre que, para aproveitar o direito creditório, a contribuinte **não** se utilizou do PER/DCOMP, mas sim, promoveu uma autocompensação.

Por sua vez, a autoridade autuante não reconheceu a autocompensação realizada pela contribuinte, e efetuou o lançamento da multa isolada sobre os valores de estimativas não adimplidas.

Primeiro aspecto a se observar no presente caso é se o valor de estimativa mensal recolhido a maior pode ser considerado como crédito líquido e certo.

Sobre o assunto, foram travados intensos debates, com duas correntes. A primeira, de que a estimativa mensal era mera antecipação do imposto, que só teria o fato gerador aperfeiçoado ao final do ano-calendário. Assim, o pagamento a maior ou indevido de estimativa mensal não poderia ser reconhecido como crédito líquido e certo, devendo-se aguardar até 31 de dezembro do período de apuração para verificar se seria apurado saldo negativo. A segunda reconhecia o pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal como crédito apto a ser utilizado de imediato, inclusive no decorrer do próprio ano-calendário.

De maneira bastante didática, o voto do relator discorreu sobre a legislação que tratou do tema, passando pelas IN SRF nº 93/97, 460/04, 600/05 e 900/08, para concluir, com precisão, que prevaleceu entendimento da segunda corrente, inclusive no âmbito da Receita Federal, ou seja, o valor a maior recolhido a título de estimativa mensal pode ser utilizado em processos de reconhecimento de direito creditório. A Súmula nº 84 do CARF não deixa dúvidas:

Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.

Contudo, é precisamente quanto ao **segundo aspecto** apreciado pelo relator que se encontra a divergência que deu origem ao presente voto.

Isso porque a contribuinte, para se utilizar do pagamento a maior a título de estimativa, efetuou uma compensação de natureza contábil, escritural, ou seja, não se valeu do instrumento próprio para o pleito, qual seja, o PER/DCOMP.

Sobre a autocompensação, vale discorrer sobre como a legislação tributária tratou o tema.

O art. 66, da Lei nº 8.383/91, em sua redação original, autorizava a compensação, **por iniciativa do sujeito passivo**, entre tributos e contribuições da mesma espécie:

Art. 66. Nos casos de pagamento indevido ou a maior de tributos e contribuições federais, inclusive previdenciárias, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a períodos subseqüentes.

§ 1º A compensação só poderá ser efetuada entre tributos e contribuições da mesma espécie. (...)

Nesse contexto, editou a Secretaria da Receita Federal a IN nº 67/92, estipulando os procedimentos para a compensação entre tributos/contribuições de mesmo código de receita.

A Lei nº 9.430/96, por sua vez, criou a possibilidade de se autorizar a utilização de créditos do contribuinte com quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, situação regulamentada pela IN nº 21/97, posteriormente alterada pela IN SR nº 73/97. Os artigos 12 e 13 da IN tratavam de procedimentos para compensação entre tributos de espécies diferentes, no qual se exigia a formalização de “Pedido de Compensação”. O art. 14 estabeleceu procedimentos para a **compensação entre tributos de mesma espécie, caso em que era prescindível** qualquer requerimento específico para a SRF, ou seja, **era autorizada a autocompensação**:

“Art. 12. Os créditos de que tratam os arts. 2º e 3º, inclusive quando decorrentes de sentença judicial transitada em julgado, serão utilizados para compensação com débitos do contribuinte, em procedimento de ofício ou a requerimento do interessado.

§ 1º A compensação será efetuada entre quaisquer tributos ou contribuições sob a administração da SRF, ainda que não sejam da mesma espécie nem tenham a mesma destinação constitucional.

(...)

§ 3º A compensação a requerimento, formalizada no “Pedido de Compensação” de que trata o Anexo III, poderá ser efetuada inclusive com débitos vincendos, desde que não exista débitos vencidos, ainda que objeto de parcelamento, de obrigação do contribuinte. (Redação dada pela IN SRF nº 73/97, de 15/09/1997)

Art. 14. Os créditos decorrentes de pagamento indevido, ou a maior que o devido, de tributos e contribuições da mesma espécie e destinação constitucional, inclusive quando resultantes de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, poderão ser utilizados, mediante compensação, para pagamento de débitos da própria pessoa jurídica, correspondentes a períodos subsequentes, desde que não apurados em procedimento de ofício, independentemente de requerimento.”

Contudo, a partir de 01/10/2002, entrou em vigor a Medida Provisória nº 66/2002, posteriormente convertida na Lei nº 10.637/2002, dando **nova redação ao artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, e derogando o citado art. 66 da Lei nº 8.383/1991**, ou seja, **deixaram de ser admitidas compensações sem pedido específico, inclusive entre tributos e contribuições da mesma espécie:**

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002) (...) (grifei)

Portanto, a efetivação da compensação passou a depender da apresentação da correspondente declaração, mesmo em se tratando de tributos e contribuições da mesma espécie. Restava extinto o mecanismo da auto compensação.

Observa-se, portanto, que a exigência de se encaminhar declaração específica para a Receita Federal, para pleitear compensação, **tem base legal**.

E entendo que não há margem para que o presente tribunal conteste procedimento previsto em lei, conforme Súmula nº 02 do CARF:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, não se fala em mero formalismo. A evolução de legislação tributária sobre o assunto não ocorreu por acaso. Na declaração de compensação são informados pela contribuinte o crédito a ser utilizado e os débitos a serem extintos. Trata-se de instrumento fundamental para a Receita Federal manter um sistema de informações eficiente e confiável, apto a executar o controle dos créditos e débitos de natureza tributária de todo o universo de contribuintes.

Enfim, no que concerne aos protestos da contribuinte sobre a hipótese de incidência da multa isolada e da decadência, não lhe assiste razão. Os presentes autos tratam do **lançamento de multa isolada, previsto no art. 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430, de 1996.**

Processo nº 19515.007514/2008-80
Acórdão n.º **1103-001.108**

S1-C1T3
Fl. 920

E, como já visto, constatada a insuficiência no recolhimento de estimativas mensais de IRPJ e CSLL, a autoridade autuante, com atuação vinculada nos termos do art. 142 do CTN, efetuou os lançamentos de ofício das multas isoladas aplicadas sobre o montante inadimplente. Quanto à decadência, o presente lançamento (referente à multa) encontra-se submetido à contagem do art. 173, inciso I do CTN. O fato gerador mais antigo (tanto para IRPJ quanto CSLL) refere-se a 31/05/2003, deslocando o termo inicial para 01/01/2004 e o final para 31/12/2008. Tendo sido a contribuinte cientificada em 27/11/2008 (“AR” de fls. 844), verifica-se que o prazo decadencial foi obedecido.

Diante de todo o exposto, voto do sentido dar provimento ao recurso de ofício.

Assinado Digitalmente

André Mendes de Moura