



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

Processo n° 19647.010656/2006-67
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1402-003.803 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de março de 2019
Matéria DCOMP - Pagamento Indevido ou a Maior - IRPJ
Recorrente TELASA CELULAR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa (Súmula CARF n° 84).

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA EM ASPECTOS PRELIMINARES. Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-se a aspectos preliminares, como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superada esta preliminar, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário com retorno à DRF de origem.

(assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA - Presidente e Relatora.

Participaram do julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Paulo Mateus Ciccone, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Evandro Correa Dias, Lucas Bevilacqua Cabianca Vieira, Júnia Roberta Gouveia Sampaio e Edeli Pereira Bessa (Presidente).

Relatório

TELASA CELULAR S/A, já qualificada nos autos, recorre de decisão proferida pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Recife/PE que, por unanimidade de votos, julgou IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade interposta contra despacho decisório que não homologou compensação com indébito de estimativa de IRPJ recolhida em 30/05/2003.

Consta da decisão recorrida o seguinte relato:

A interessada acima qualificada apresentou a Declaração de Compensação - DCOMP de fls. 02/06, transmitida em 27/12/2004, por meio da qual compensou crédito do Imposto de Renda Pessoa Jurídica — IRPJ com débito de sua responsabilidade. O crédito inicial informado, no valor de R\$ 393.507,06, seria decorrente de pagamento indevido ou a maior do IRPJ apurado por estimativa no mês de abril de 2003.

2. Em diligencia realizada pela Delegacia da Receita Federal no Recife — DRF/Recife (relatório de fls. 07/10), concluiu-se pela inexistência do crédito apontado na DCOMP, tendo em conta que, conforme preceitua o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, a pessoa jurídica somente poderá utilizar o valor a maior pago por estimativa ao final do período de apuração. Por meio do Despacho Decisório de fl. 11, a autoridade a quo, acatando os fundamentos expostos no relatório, não reconheceu o direito creditório e não homologou a compensação.

3. A empresa TIM Nordeste S/A, CNPJ nº 01.009.686/0001-44, sucessora da TELASA CELULAR S/A, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 17/29), alegando, em síntese:

a) que o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, não tem amparo legal, já que a Lei no 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não prevê a restrição nele estabelecida e adotada na decisão da DRF/Recife;

b) que, quando muito, o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, impediria a compensação do IRPJ e da CSLL pagos a maior com tributos, e não com eles próprios, e que esse entendimento está exposto no "perguntas e respostas" do sitio da Receita Federal;

c) que, se não fosse realizada a compensação do IRPJ recolhido a maior, haveria saldo negativo ao final do ano. Ter-se-ia, então, no máximo um problema de inobservância de exercício, vez que o saldo negativo seria passível de compensação a partir do final do ano de 2003;

d) que possivelmente a decisão supôs, em virtude do lançamento que deu origem ao processo nº 19647.009690/2006-99, que não haveria saldo negativo ao final do ano-calendário 2003. Nessa hipótese, o julgamento da manifestação de inconformidade ficaria na dependência da decisão adotada nos autos do mencionado processo;

e) que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo nº 19647.009690/2006-99 e que dessa revisão teria decorrido aumento do

crédito tributário original, em afronta aos arts. 145 a 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 — Código Tributário Nacional (CTN).

4. Ao final, requereu a reforma do despacho decisório, para que sejam homologadas as compensações.

A Turma julgadora rejeitou estes argumentos, reafirmando a impossibilidade de apuração de indébito em recolhimentos de estimativa, na forma do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005 e defendendo a validade desta vedação, vez que o *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96 somente admite a compensação de créditos passíveis de restituição ou ressarcimento, e as estimativas, sendo mera antecipação, não extinguem o crédito tributário e não dão origem a pagamento indevido ou a maior, interpretação que teria respaldo em diversos outros normativos editados *desde a inauguração da sistemática de apuração do imposto de renda sobre base estimada*.

Observou que caberia ao sujeito passivo pleitear corretamente o indébito como saldo negativo e esclareceu a correlação entre este processo e do de nº 19647.009690/2006-99, no qual a infração de dedução indevida de estimativas compensadas indevidamente foi afastada por aplicação da Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006, dada a possibilidade de cobrança das referidas estimativas por meio do presente processo.

A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

ESTIMATIVAS MENSAS. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. NÃO CABIMENTO.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real que sofrer retenção a maior de imposto de renda sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto, ou efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ devido ao final do correspondente período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE.

INCOMPETÊNCIA DAS INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos regularmente editados.

Cientificada da decisão de primeira instância em 19/10/2009 (fl. 73, e-fl. 95), a contribuinte interpôs recurso voluntário, tempestivamente, em 17/11/2009 (fls. 75/90, e-fl. 98/113), no qual argumenta que seu direito creditório deveria ser, necessariamente, analisado como saldo negativo do ano-calendário 2003, utilizado apenas em parte para compensação com os débitos indicados na DCOMP.

Aduz também que o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005 não tem amparo legal, vez que ausente qualquer vedação neste sentido no art. 74 da Lei nº 9.430/96, mormente tendo em conta que §14 daquele dispositivo não permite à Receita Federal restringir direitos à compensação. Argumenta, ainda, que a compensação de estimativas recolhidas indevidamente a maior já é admitida pela Receita Federal nos meses anteriores, e assim a vedação em questão somente poderia impedir, quando muito, a compensação com tributos distintos do IRPJ ou da CSLL.

Reitera que teria apurado saldo negativo ao final do ano-calendário de 2003 e, subsidiariamente observa que, caso seus argumentos não sejam acolhidos, então que se reconheça a sua dependência em relação ao processo administrativo nº 19647.009690/2006-99 que, ao apontar indedutibilidade de amortização de ágio realizada pela sucedida Tim Nordeste S/A, teria motivado a não-homologação aqui em debate. Prossegue discorrendo acerca da revisão promovida no processo administrativo nº 19647.009690/2006-99 para anotar que os 160 (cento e sessenta) despachos decisórios de não-homologação de estimativas teriam resultado em exigência superior ao excluído na revisão, a evidenciar *que se está diante de uma revisão de ofício que propiciou um aumento do crédito tributário original*, inadmissível segundo a legislação que expõe.

Ao final, pede que o despacho decisório da DRF/Recife seja reformado, *homologando-se integralmente as compensações realizadas*.

Os autos foram originalmente distribuídos para relatoria da Conselheira Maria de Lourdes Ramirez que os restituiu à Presidência da 3ª Câmara para regularização da digitalização. Com a extinção da 1ª Turma Especial da 3ª Câmara, os autos foram objeto de novo sorteio, sendo atribuídos à relatoria desta Conselheira.

Voto

Conselheira Edeli Pereira Bessa - Relatora

A compensação em litígio nestes autos, declarada em 27/12/2004, tem por objeto crédito de recolhimento a maior de estimativa de IRPJ apurada em abril/2003 e débito de estimativa de IRPJ devida em novembro/2004. A não-homologação, cientificada ao sujeito passivo em 02/04/2007, decorreu, apenas, da constatação de que o indébito teria origem em recolhimento de estimativa mensal que, por sua natureza, somente poderia ser utilizado *ao final do período de apuração em que houve o referido pagamento, para dedução do valor do IRPJ devido ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período*.

A recorrente, porém, observa que em outubro/2006 foi cientificada dos lançamentos formalizados nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006/99, dos quais *constavam os itens (6) deduções indevidas no ajuste anual de antecipações de IRPJ e de*

CSL não comprovadas e (7) imposição de multa isolada por falta de pagamento de IRPJ e de CSL devidos por estimativa mensal. Revisão posterior destes lançamentos, em razão da Solução de Consulta COSIT nº 18/2006 e destinada a evitar cobrança em duplicidade, resultaram na exclusão daqueles autos de certos valores, que passariam a ser tratados em processos específicos, acrescidos de multa de mora e juros SELIC, dentre os quais o débito aqui compensado com o indébito de estimativa apurado em abril/2003.

A autoridade julgadora de 1ª instância assim se manifestou acerca da relação entre este e o processo administrativo nº 19647.009690/2006-99:

28. Alega a impugnante que a decisão atacada teria sido decorrente da revisão de ofício havida nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. O argumento é equivocado, como passo a expor.

29. Naquele processo, de exigência de crédito tributário, verificou-se, entre outras infrações, a dedução indevida das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, que haviam sido objeto de compensação indevida. Em consequência das glosas, foram lavrados autos de infração para cobrança dos tributos ao final dos anos-calendário e da multa isolada pela falta das antecipações mensais.

30. Ocorre que, como as compensações haviam sido declaradas em DCOMPs que constituíam confissão de dívida, tinha-se por aplicável o entendimento esposado pela Coordenação Geral de Tributação através da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006, segundo o qual não cabe a glosa das estimativas, devendo os débitos ser cobrados com base em DCOMP. Como a referida solução de consulta foi posterior à lavratura dos autos de infração, foram os lançamentos revistos de ofício, reduzindo o crédito tributário antes exigido.

31. Portanto, diversamente do que esgrime a defesa, o processo nº 19647.009690/2006-99 é que foi influenciado por este, e não o contrário. É através do presente processo que o débito da estimativa não homologada será cobrado, razão pela qual reduziu-se o lançamento objeto daquele outro processo. O não reconhecimento do direito creditório discutido nestes autos em nada decorreu do processo nº 19647.009690/2006-99 nem da Solução de Consulta Interna Cosit nº 18, de 2006, e o débito que se cobrou por via do presente processo é rigorosamente aquele espontaneamente declarado pela contribuinte na DCOMP. Não sofreu, por conseguinte, nenhuma modificação em virtude do processo nº 19647.009690/2006-99, não havendo falar em ofensa aos arts. 145, 146 e 149 do CTN.

O relato contido no Acórdão nº 1402-001.876, que apreciou o litígio formado nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, confirma estas circunstâncias:

Trata-se de autos de infração de IRPJ (período 01/2000 a 12/2004) e CSLL (período 01/1998 a 12/2004), cumulados com juros, multa de ofício e multa isolada, apurados em decorrência da glosa de exclusão indevida na apuração do Lucro Real (fls. 424/463 digital, 209/248 papel). A ciência foi tomada em 30/10/06.

*A **Tim Nordeste S/A** (antiga Maxitel S/A), foi autuada em razão da sua condição de sucessora da **Tim Nordeste Telecomunicações S/A** (antiga Telpa Celular S/A), que, por sua vez, sucedeu as empresas: **Telasa Celular S/A**, **Teleceará Celular S/A**, **Telern Celular S/A**, **Telepisa Celular S/A** e **Telpa Celular S/A**.*

Conforme Termo de Encerramento de Ação Fiscal (fls. 482/538, 265/321 papel) as infrações apuradas podem ser resumidas da seguinte forma:

[...]

Infração 6. Deduções indevidas no ajuste anual de antecipações de IRPJ e de CSLL não comprovadas. Glosa de dedução de IRPJ e CSLL mensais pagos por estimativa. A fiscalização não conseguiu confirmar créditos informados em diversas DCOMP's transmitidas pelas empresas Telasa, Teleceará, Telern, Telepisa, Telpa e Telpe (IRPJ 2001 a 2004 e CSLL 1998 a 2004); e

Infração 7. Multas isoladas por falta de pagamento de IRPJ e de CSLL devidas por estimativa mensal. Em razão das infrações apuradas acima, sustenta a fiscalização que as empresas sucedidas teriam deixado de recolher (ou teriam recolhido a menor) os valores devidos pelas estimativas de IRPJ e CSLL, sujeitando-se, portanto, à multa isolada de 50%. Envolve as empresas Telasa, Teleceará, Telern, Telepisa, Telpa e Telpe (IRPJ 4º trimestre de 2001, 2002 a 2004 e CSLL 1998 a 2004).

Em relação a esta última infração, no que toca ao IRPJ, esclareça-se que foram lançadas apenas as diferenças a maior apuradas com base nas novas infrações levantadas para os meses de outubro, novembro e dezembro do ano-calendário de 2001, haja vista que no processo n.º. 19647.012821/200534 já está sendo cobrada multa isolada (IRPJ estimativa) para esses meses (Encerramento Parcial), contra a empresa Tim Nordeste Telecomunicações S/A (CNPJ 02.336.993/000100 incorporada).

Com relação a CSLL, da mesma forma, foram lançadas apenas as diferenças a maior apuradas para o ano-calendário 2001, com base nas novas infrações apuradas, uma vez que no processo n.º. 19647.012818/2005-11 já está sendo cobrada a multa isolada (CSLL Estimativa) para esse ano (Encerramento Parcial).

Vale notar, para logo, que após a impugnação dos autos de infração, a Fiscalização produziu um Relatório de Informação Fiscal, por meio do qual procurou aplicar a Solução de Consulta Interna COSIT n.º. 18, de 13/10/06. Com isso, os valores lançados referentes às infrações 6 e 7 foi revisto de ofício, diminuindo o montante da exigência contida no presente processo.

O Relatório de Informação Fiscal às e-fls. 117/121 evidencia que, nos autos do lançamento nº 19647.009690/2006-99, a autoridade lançadora excluiu os tributos lançados em razão das estimativas não recolhidas, porque compensadas, bem como as multas isoladas aplicadas em razão desta falta de recolhimento. Dentre elas possivelmente se encontrava a parcela da estimativa de novembro/2004 aqui compensada.

Esta, portanto, é a correlação que se pode estabelecer, até o momento, com o processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. As referências no sentido de que a definição acerca do direito creditório utilizado em compensação é dependente da decisão daquele processo administrativo não têm lugar neste momento, vez que a autoridade fiscal não se manifestou sobre a existência do crédito, mas apenas em relação à impossibilidade de ele ser utilizado em compensação, na forma do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005.

Este entendimento, por sua vez, restou superado pela edição da Súmula CARF nº 84 (*É possível a caracterização de indébito, para fins de restituição ou compensação, na data do recolhimento de estimativa*).

Aliás, antes mesmo da edição da referida súmula, esta Conselheira já se manifestava favoravelmente à possibilidade de compensação de indébito de IRPJ formado em

recolhimento de estimativas, nos termos do voto vencedor encartado no Acórdão nº 1101-00.329:

Divirjo do I. Relator quanto à eficácia dos atos normativos que vedaram a compensação de estimativas, pois neles não vislumbro a regulamentação de procedimentos para utilização de indébitos de estimativas, mas sim a interpretação das normas materiais que definem a formação do indébito na apuração anual do IRPJ ou da CSLL.

É certo que a legislação consolidada no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (art. 895) autoriza a Receita Federal a expedir instruções necessárias à efetivação de compensação pelos contribuintes. No mesmo sentido veio também redigido o §5º incluído no art. 74 da Lei nº 9.430/96 pela Medida Provisória nº 66/2002, atualmente transportado para o § 14 desde a edição da Lei nº 11.051/2004:

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

[...]

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

E este poder normativo pode se materializar tanto no âmbito da definição de procedimentos operacionais, como na fixação de restrições materiais já presentes na lei que estabelece a incidência tributária ou concede benefícios fiscais. Contudo, ao operar sob este segundo direcionamento, tem-se a dita eficácia retroativa da norma interpretativa, que entendo se verificar ainda que a Administração Tributária assim não a declare expressamente.

Relativamente aos indébitos de estimativas, não vejo como tratar a restrição inserta a partir da Instrução Normativa SRF nº 460/2004 como procedimental. Não vislumbro espaço para a Administração Tributária definir, para além das normas que estabelecem a incidência do IRPJ ou da CSLL, em qual momento é possível pleitear a restituição ou compensar um recolhimento indevido decorrente de erro na determinação ou recolhimento de estimativas.

Até cogito que tal seria possível em razão destes recolhimentos não se constituírem, propriamente, em pagamentos, na medida em que não extinguem uma obrigação tributária principal, aproximando-se, mais, de obrigações acessórias impostas aos contribuintes que optam pela apuração anual do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para não se sujeitar à regra geral de apuração trimestral destas bases de cálculo. Esta interpretação, porém, exigiria que a Administração Tributária se posicionasse contrariamente à formação de indébitos de estimativas a qualquer tempo, e não apenas na vigência das Instruções Normativas que veicularam a dita proibição, como já verificado em outros litígios que relatei perante esta Turma.

Concordo que há questões de ordem operacional que merecem a atenção da Administração Tributária, especialmente quanto a eventuais abusos na alegação de indébitos desta natureza, com vistas a antecipar a utilização de saldo negativo que somente se formaria ao final do ano-calendário.

Todavia, como já conclui em voto anterior apresentado a esta Turma, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei nº 9.430/96, tenho que a supressão da vedação veiculada com a Instrução Normativa RFB nº 900/2008 melhor se

adequou à sistemática de apuração anual do IRPJ e da CSLL. Transcrevo, a seguir, minha manifestação acerca da matéria:

Relevante notar que durante a vigência das Instruções Normativas SRF 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 indêbitos 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.

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.

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 indêbito. 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

De outro lado, porém, é possível interpretar que a Lei nº 9.430/96, ao autorizar a dedução das antecipações recolhidas, admite somente aquelas recolhidas em conformidade com caput de seu art. 2º:

Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

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

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

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

§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. (negrejou-se)

Diante deste contexto, tem-se por formalmente correto o procedimento adotado pela recorrente: as estimativas recolhidas a maior não poderiam ser deduzidas na apuração anual do IRPJ, e o crédito dali decorrente, atualizado com juros à taxa SELIC a partir do recolhimento indevido, poderia ser utilizado em compensação, mediante apresentação de DCOMP, inclusive para liquidação do próprio IRPJ apurado no ajuste do mesmo ano-calendário, mas, evidentemente sem a dedução daquelas parcelas excedentes.

Eventualmente a contribuinte pode, por facilidade operacional, computar estimativas recolhidas indevidamente na formação do saldo negativo, mas este procedimento em nada prejudica o Fisco, na medida em que desloca para momento futuro a data de formação do indébito e assim reduz os juros de mora sobre ele aplicáveis.

Por outro lado, se a contribuinte erra ao calcular ou recolher a estimativa mensal, não vejo, ante o contexto que expus, obstáculo legal ao pedido de restituição ou 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.

Ainda, ao interpretar que somente as estimativas devidas na forma da Lei nº 9.430/96 são passíveis de dedução na apuração anual do IRPJ ou da CSLL, concluo

que, mesmo após o encerramento do ano-calendário, se o contribuinte identificar um erro em sua apuração e ele repercutir não só em sua apuração final, mas também no resultado de seus balancetes de suspensão/redução, tem ele o direito de pleitear o indébito na data do recolhimento da estimativa correspondente, ao invés de apenas reconstituir a apuração anual do IRPJ ou da CSLL.

Esta interpretação, friso, tem por pressuposto a ocorrência de erro no cálculo ou no recolhimento da estimativa. Não está aqui abarcada a mudança de opção quanto à sistemática de cálculo das estimativas, formalizada definitivamente quando o contribuinte determina o valor inicialmente recolhido com base na receita bruta e acréscimos ou em balancetes de suspensão/redução.

Logo, não admito que o contribuinte, após apurar e recolher estimativa com base em balancete de suspensão/redução, sem o prévio confronto com o valor devido com base na receita bruta e acréscimos, pretenda como indébito o excedente que se verificaria caso tivesse adotado esta segunda sistemática para cálculo da estimativa. Da mesma forma, não lhe cabe, após efetuar recolhimentos com base na receita bruta e acréscimos, apurar estimativas menores com base em balancetes de suspensão/redução, para pleitear a diferença como se indébitos fossem.

A legislação tributária está erigida no sentido da definitividade daquela opção de cálculo ao exigir, por exemplo, que os balancetes de suspensão/redução estejam escriturados até a data fixada para o seu pagamento. O art. 35 da Lei nº 8.981, de 1995, referenciado no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, assim dispõe acerca dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução de estimativas:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

- a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;
- b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.

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

Art. 10. A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso (art. 12), é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

II - reduzir o valor do imposto ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

§ 1º 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.

§ 2º Caso a pessoa jurídica pretenda suspender ou reduzir o valor do imposto devido, em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário, deverá levantar novo balanço ou balancete.

[...]

Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

[...]

§ 1º O resultado do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 25 a 27.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior alcança, inclusive, o ajuste relativo ao diferimento do lucro inflacionário não realizado do período em curso, observados os critérios para sua realização.

§ 3º Para fins de determinação do resultado, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro "Registro de Inventário".

§ 4º A pessoa jurídica que possuir registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do ano-calendário ou do encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

§ 5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

a) levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais;

b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

§ 6º Os balanços ou balancetes somente produzirão efeitos para fins de determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no decorrer do ano-calendário.

[...]

Art. 14. A demonstração do lucro real relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes a que se referem os arts. 10 a 13, deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, observando-se o seguinte:

I - a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, o contribuinte deverá determinar um novo lucro real para o período em curso, desconsiderando aqueles apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário.

II - as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real correspondentes aos balanços ou balancetes, deverão constar, discriminadamente, na Parte A do LALUR, para fins de elaboração da demonstração do lucro real do período em curso, não cabendo nenhum registro na Parte B do referido Livro.

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

Imperioso, portanto, para homologação da compensação, a confirmação da existência, suficiência e disponibilidade do indébito alegado. Ou seja, a homologação expressa exige que a contribuinte comprove, perante a autoridade administrativa que a jurisdiciona, o erro cometido no balancete de suspensão/redução de dezembro/2004, a sua adequação para a formação do indébito de R\$ 86.729.499,25, e a correspondente disponibilidade, mediante prova

de que não se valeu desta antecipação para liquidação do IRPJ devido no ajuste anual, ou para formação do correspondente saldo negativo.

E isto porque, ao contrário do que parece pretender a recorrente, o fato de o único fundamento da decisão ser a impossibilidade de aproveitamento de débitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permite concluir pela integridade da formação do crédito. A autoridade administrativa centrou sua decisão em aspecto preliminar, qual seja, a possibilidade do pedido, e assim não analisou a efetiva existência do crédito. Superada esta preliminar, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Registro, inclusive, o entendimento expresso pela maioria desta Turma Ordinária, no sentido de que, enquanto a contribuinte não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve-lhe ser facultada nova manifestação de inconformidade, possibilitando-lhe a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento.

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

No presente caso, como já dito, foi analisada DCOMP transmitida em 27/12/2004 para utilização de indébito de IRPJ apurado em recolhimento 30/05/2003, e a não homologação resultou, apenas, da impossibilidade de formação de direito creditório a partir de recolhimento de estimativas, sendo referida decisão cientificada à contribuinte em 02/04/2007. Assim, o litígio circunscreve-se àquele aspecto preliminar, o que dispensa a apreciação da defesa dirigida aos demais aspectos da formação do indébito.

Assim, o presente voto é no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reconhecer a possibilidade de formação de débitos em recolhimentos por estimativa, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela autoridade preparadora, com o conseqüente retorno dos autos à Unidade de origem, para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação.

(assinado digitalmente)

Edeli Pereira Bessa – Relatora

Processo nº 19647.010656/2006-67
Acórdão n.º **1402-003.803**

S1-C4T2
Fl. 14
