



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

Processo n° 19647.010752/2006-13
Recurso n° 123.456 Voluntário
Acórdão n° **1801-00.522 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 29 de março de 2011
Matéria Compensação
Recorrente TELERN CELULAR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

Somente são dedutíveis da CSLL apurada no ajuste anual as estimativas pagas em conformidade com a lei. O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, com o acréscimo de juros à taxa SELIC, acumulados a partir do mês subsequente ao do recolhimento indevido, pode ser compensado, mediante apresentação de DCOMP. Eficácia retroativa da Instrução Normativa RFB n°. 900/2008.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-se a aspectos como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, 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, determinando o retorno dos autos à unidade de jurisdição da recorrente para se pronunciar sobre os valores dos créditos pleiteados nas Declarações de Compensação, 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: Carmem Ferreira Saraiva, Guilherme Pollastri Gomes da Silva, Maria de Lourdes Ramirez, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, André Ricardo Lemes da Silva, e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação (fls. 02/06), transmitida eletronicamente em janeiro de 2004, pela qual pretende a interessada a compensação de débito de tributo de sua responsabilidade, com direito creditório oriundo de pagamento indevido ou a maior de estimativa de CSLL apurada no mês de fevereiro de 2003, no valor original de R\$ 1.990,76, baixada para tratamento manual neste processo.

Analisando o pleito a DRF em Recife/PE, após diligências realizadas, concluiu pela inexistência do crédito apontado, razão pela qual pelo Despacho Decisório de fl. 11 não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações, ao fundamento de que, de acordo com o disposto no artigo 10 da IN SRF n.º. 600, de 2005, a pessoa jurídica somente poderia utilizar o valor pago indevidamente ou a maior a título de estimativa mensal, ao final do período de apuração em que houve o referido pagamento, para dedução do valor da CSLL devida ou para compor o saldo negativo porventura apurado.

A empresa TIM Nordeste S/A, CNPJ n.º 01.009.686/0001-44, sucessora da TELERN Celular S/A, apresentou manifestação de inconformidade alegando, em síntese:

a) que o art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005, não tem amparo legal, já que a Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, não prevê a restrição nele estabelecida e adotada na decisão da DRF/Recife e que quando da realização das compensações ainda não existia a regra do art. 10 da Instrução Normativa SRF n.º 600, de 2005;

b) se não fosse realizada a compensação da CSLL recolhida 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;

c) possivelmente a decisão supôs, em virtude do lançamento que deu origem ao processo n.º 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;

d) que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo n.º 19647.009690/2006-99 e que dessa revisão teria decorrido aumento do crédito tributário original, em afronta aos arts. 145 a 149 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966

Código Tributário Nacional (CTN)

Apreciando o litígio a 4ª. Turma da DRJ em Recife/PE, por meio do Acórdão 11-26.774 (fls. 66 a 72) indeferiu a manifestação de inconformidade.

Aquela autoridade observou, inicialmente, que não haveria permissivo legal para a compensação de recolhimentos mensais por estimativa efetuados a maior em um mês com débitos mensais subseqüentes no decorrer do próprio ano-calendário.

Salientou que a regra geral é a apuração trimestral do IRPJ e da CSLL, com opção do ajuste ao final do ano-calendário com pagamentos de estimativas mensais afirmando que nas disposições dos artigos 220 a 232 do RIR/99 não se encontra qualquer permissão para compensação de estimativas pagas a maior. Assim sendo, não representariam crédito líquido e certo passível de compensação.

Consignou que os autos de infração tratados no processo 19647.009690/2006-99 em nada influenciariam no julgamento deste litígio e afastou o pedido de sobrestamento do feito.

Intimada da decisão, em 27/08/2009 (AR à fl. 76) a interessada apresentou, em 21/09/2009, o Recurso Voluntário de fls. 77 a 94.

Em suas razões de defesa informa, inicialmente, que o presente processo seria decorrente de revisão de ofício em lançamento efetuado no âmbito dos autos nº 19647.009690/2006-99, especificamente em itens que trataram de (i) deduções indevidas no ajuste anual de antecipações de IRPJ e de CSLL não comprovadas e (ii) imposição de multa isolada por falta de pagamento de IRPJ e de CSLL devidos por estimativa mensal, revisão essa que não teria sido devidamente fundamentada, o que impedia a adequada defesa.

Assim, teria sido intimada, em março de 2007, de um Relatório de Informação Fiscal, datado de 13.12.2006, no qual os fiscais responsáveis pela revisão de ofício informaram que tomaram conhecimento de uma solução de consulta interna da Receita Federal (de nº 18/06), a qual previa metodologia de cálculo diferente da que havia sido adotada por eles quando da fiscalização, razão pela qual alguns valores teriam sido excluídos do processo nº 19647.009690/2006-99, e passaram a ser tratados em processos específicos, dentre os quais o presente processo de compensação.

Quanto ao mérito reafirma que a previsão contida no artigo 10 da IN SRF nº. 600, de 2005, não teria amparo legal. Todas as vedações atinentes à compensação teriam sido expressamente previstas no artigo 74 da Lei nº. 9.430, de 1996, assim como as compensações consideradas não declaradas, não se encontrando, em nenhuma delas, a referência ao recolhimento indevido ou a maior a título de estimativas mensais e que o disciplinamento do instituto pela Receita Federal não poderia levar ao estabelecimento de novas vedações não previstas na Lei.

Observou que os comandos normativos citados pela autoridade julgadora da DRJ que tratariam da referida vedação em verdade cuidariam da forma de pagamento do imposto calculado por estimativa e não de compensação, o que foi disciplinado unicamente pelo artigo 74 da Lei nº. 9.430, de 1996. Assim, o procedimento adotado guardaria consonância também com o quanto disciplinado pelo § 1º, II, do artigo 6º da Lei nº 9.430/96, na medida em que teria havido o recolhimento a maior de CSLL em março de 2003, portanto, passível de restituição, e que foi compensado com débitos de tributos federais de períodos posteriores.

Reafirmou que, ainda que se considere a sua legalidade, à época da formalização das compensações declaradas não vigoravam as disposições do artigo 10 da IN SRF n° 600, de 2005, vigendo, à época, a IN SRF n°. 210, de 2002, que não trazia tal vedação em seu bojo. A DRJ teria, assim, aplicado retroativamente dispositivo normativo a fim de restringir seu direito, violando disposições legais e constitucionais, pois tal comando não teria o escopo de dar interpretação mas unicamente de inserir novas regras restritivas ao sistema de compensação.

Reproduz as alegações de que não fosse realizada a compensação haveria saldo negativo ao final do ano-calendário, de vinculação destes autos ao processo de n° 19647.009690/2006-99 e de indevida revisão de ofício no lançamento perpetrada naqueles autos.

Ao final pede pela reforma daquele *decisum*.

É o relatório.

Voto

Conselheira Maria de Lourdes Ramirez, Relatora.

O Recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para sua admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

Preliminar.

LIMITES DO LITÍGIO.

Delimitando-se o presente litígio cumpre consignar que o presente processo, que trata de Declarações de Compensação, não decorre dos autos do processo administrativo n° 19647.009690/2006-99. Ademais, enquanto o processo de n° 19647.009690/2006-99 trata de lançamento de ofício decorrente de procedimento de fiscalização direta, estes autos tratam de declarações de compensação transmitidas eletronicamente e que foram baixadas para tratamento manual neste processo e o único fundamento alegado pela DRF para indeferir o pedido de homologação foi a inexistência de crédito do contribuinte que pudesse ser utilizado para compensar com débitos próprios, pois, conforme preceitua o artigo 10 da IN SRF n° 600/05, eventual valor pago a maior a título de estimativa mensal somente poderia vir a ser utilizado ao final do período de apuração, para dedução do valor do tributo ao final devido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.

Portanto, as arguições contra a revisão de ofício praticada no âmbito do processo administrativo n° 19647.009690/2006-99, que trata de lançamento de ofício para exigência de crédito tributário são alheias ao presente feito e devem ser tratadas unicamente no âmbito daqueles autos, razão pela qual deixo de tomar conhecimento de tais alegações.

Mérito

A questão que se coloca para análise nestes autos se refere à possibilidade de haver recolhimento indevido ou a maior no cálculo e pagamento de estimativas mensais no curso do ano-calendário e, havendo tal possibilidade, se isto geraria um indébito a favor do contribuinte passível de restituição e compensação.

Nesse sentido registro que a questão é tormentosa e não se encontra pacificada neste Órgão Colegiado. Muito longe disso, há divergências inúmeras acerca da questão.

Há aqueles que comungam do entendimento esposado pelas autoridades administrativas da DRF e DRJ, consignado nas decisões proferidas nestes autos, no sentido de que para as pessoas jurídicas tributadas com base nas regras do lucro real, o crédito ou o débito decorrente do confronto do pagamento das estimativas, de que trata o artigo 2º da Lei nº 9.430, de 1996, com o valor devido a título de IRPJ e CSLL, só seria apurado em 31 de dezembro de cada ano-calendário. Antes do encerramento do ano-calendário não haveria, pois, que se falar em tributo a restituir, já que até o último momento poderiam ocorrer eventos que viriam a alterar o *quantum* devido a título de IRPJ e CSLL. Assim, partindo da premissa de que o fato gerador do imposto de renda e da contribuição social para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real somente se concretizaria no final de cada ano-calendário, seria a partir deste evento que se encontraria o saldo do imposto a pagar ou a recuperar, nos termos do artigo 6º, § 1º, I e II, da Lei nº. 9.430, de 1996:

Art. 6º

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Por conta dessa interpretação não haveria que se falar em fluência de juros a partir do recolhimento indevido da estimativa, mas, somente a partir do mês subsequente do ano-calendário seguinte, dado que a geração do indébito somente ocorreria em 31/12 de cada ano, com o surgimento do saldo negativo de IRPJ ou de CSLL.

A interpretação é válida e encontra robustos fundamentos. Ao afastar entendimentos contrários no sentido de que o artigo 74 da Lei nº. 9.430, de 1996, que regula a compensação, ao se referir as vedações, não dispôs expressamente acerca de qualquer restrição à compensação de estimativas pagas a maior ou indevidamente, essa corrente teoriza o entendimento de que não haveria necessidade de se inserir dispositivo específico nessa sentido, pois se estaria a registrar o óbvio já previsto na própria legislação que regulamenta a apuração e o pagamento de estimativas mensais.

Nesse contexto, em relação às críticas quanto às restrições contidas em atos normativos infra-legais, como por exemplo, o discutido artigo 10 da IN SRF nº. 600, de 2005 (também previsto na IN SRF nº 460, de 2004), destacam que tais normas administrativas não

se prestariam a criar, modificar ou extinguir direitos, mas sim disciplinar ou regulamentar o exercício de prerrogativas previstas em Lei, esta em sentido formal. Seria possível, assim, fazer referência a um ato administrativo subsequente em relação à situação pretérita, desde que a situação fosse prevista em lei.

Surgem, contudo, interpretações em outros sentidos, também apoiadas em fortes e sólidos argumentos. Depois de refletir sobre o assunto e sobre os posicionamentos doutrinários estudados, passo a fazer minhas considerações. Nesse sentido peço permissão para reproduzir as palavras da Ilustre Conselheira Edeli Pereira Bessa, proferidas em recentes julgados nesta 1ª. Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que há muito tempo vem estudando o tema com profundidade.

Cumprе ressaltar, assim, que 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 se verifica ainda que a Administração Tributária assim não a declare expressamente.

Relativamente aos indébitos de estimativas, não há como tratar a restrição inserta a partir da Instrução Normativa SRF nº. 460/2004 como procedimental. Não se vislumbra 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.

Poderia se cogitar de tal possibilidade 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.

Neste aspecto, 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.*

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 indêbitos. 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.

Não é por demais lembrar que o artigo 74 da Lei nº. 9.430, de 1996, já previu, expressamente os casos em que é vedada a compensação:

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.

[...]

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;

II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.

III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;

IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF

V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e

VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.

É verdade que, pela Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008, se procurou acrescentar novas restrições à compensação, por meio da inserção dos incisos VII a IX, ao § 3º do artigo 74 da Lei nº 9.430, de 1996, dentre elas a compensação de indébitos de estimativas. Seria essa a redação:

Art. 29. A Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Artigo 74. (...).....(..."

(...).(..."

§ 3º (...).....(..."

(..."

VII - os débitos relativos a tributos e contribuições de valores originais inferiores a R\$ 500,00 (quinhentos reais);

VIII - os débitos relativos ao recolhimento mensal obrigatório da pessoa física apurados na forma do art. 8º da Lei nº 7.713, de 1988; e

IX - os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL apurados na forma do art. 2º.

(..."

§ 12. (...)"

(..."

Entretanto, na conversão da referida MP 449, de 2008, na Lei no. 11.941, de 2009, não se manteve a alteração acima:

Lei nº. 11.941, de 27 de maio de 2009 (fruto da conversão da MP 449/2008):

Art. 30. A Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, passa a vigorar com as seguintes alterações:

"Artigo 74. (...)"

(..."

§ 12. (...)"

(..."

Portanto, não foi da vontade do legislador vedar a compensação de indêbitos de estimativas de IRPJ e de CSLL.

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

Todavia, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei nº. 9.430/96, observa-se 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.

De outro giro é possível interpretar, também, 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. (destacou-se)

Diante deste contexto, tem-se que as estimativas recolhidas a maior não poderiam ser deduzidas na apuração anual do IRPJ ou da CSLL – já que o recolhimento efetuado a maior não observou o regramento acima, posto que feito a maior que o devido - e o crédito daí decorrente, poderia ser utilizado em compensação, mediante apresentação de DCOMP, evidentemente sem a dedução das parcelas excedentes.

Eventualmente o 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 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.

Ainda, interpretando-se 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, conclui-se 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, frise-se, 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 é admissível 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 subseqüentes 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.

Destaque-se, ainda, que não há indêbitos quando, após efetuar recolhimentos estimados com base na receita bruta, o contribuinte passa a suspendê-los ou reduzi-los por meio dos balancetes, demonstrando que o valor do imposto/contribuição já pago, ou o somatório dele com a estimativa do mês, supera o devido com base no lucro real (balancetes suspensão/redução).

As únicas alternativas no curso do ano calendário são: pagar com base na receita bruta, reduzir esse valor com base no balancete ou suspender o pagamento com base também em balancete. Ou seja, se o valor pago no decorrer do período superar o devido com base em balancete de suspensão/redução, o máximo efeito que o contribuinte pode extrair dos referidos balancetes é deixar de pagar o tributo, até que ele se torne novamente devido, seja pela mera apuração da estimativa com base na receita bruta, seja com base no lucro acumulado em balancetes de redução.

Logo, o pagamento indevido de estimativas caracteriza-se na hipótese de **erro no recolhimento**. Assim, se o valor efetivamente pago foi superior ao devido, seja com

base na receita bruta, seja com base no balancete de suspensão/redução, essa diferença é passível de restituição ou compensação, e esse pedido ou utilização pode, inclusive, ser feito no curso do ano-calendário, já que independente de evento futuro e incerto.

Neste sentido, aliás, já se manifestou a Secretaria da Receita Federal do Brasil, por meio da Divisão de Tributação da 9ª Região Fiscal, ao publicar a Solução de Consulta nº 285/2009, em resposta ao questionamento formulado nos autos do processo administrativo nº 10909.000244/2009-69:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SALDO NEGATIVO. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO.

Em regra, o saldo negativo de IRPJ apurado anualmente poderá ser restituído ou compensado com o imposto de renda devido a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, mediante a entrega do PER/Dcomp.

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

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 2º e 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 35; ADN SRF nº 3, de 2000; IN RFB nº 900, de 2008, arts. 2º a 4º e 34.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

SALDO NEGATIVO. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO.

Em regra, o saldo negativo de CSLL apurado anualmente poderá ser restituído ou compensado com devido a contribuição devida a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, mediante a entrega do PER/Dcomp;

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

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 1996, arts. 2º e 6º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 35; ADN SRF nº 3, de 2000; IN RFB nº 900, de 2008, arts. 2º a 4º e 34.

No presente caso, a contribuinte alega que errou ao apurar e pagar a estimativa de CSLL relativa ao mês de fevereiro de 2003, em valor maior que o devido, e assim apontou o indébito para compensações com outros tributos, posteriormente, inclusive, à apuração do ajuste anual em 31/12/2003, já que a DCOMP foi formalizada em janeiro de 2004.

Entretanto, há notícias nos autos que os recolhimentos a maior a título de estimativas (de IRPJ e de CSLL), cujo indébito é pleiteado nestes autos a título de direito creditório – especificamente nestes autos o indébito de estimativa de CSLL - foram aproveitados como dedução e compuseram o saldo final do tributo – IRPJ ou CSLL – apurado, ao final do período de apuração, em 31/12/2003, em procedimento fiscal de revisão de ofício de lançamento. Dito de outra forma, o valor aqui pleiteado já teria sido reconhecido pela auditoria fiscal, na revisão de ofício, e aproveitado nas antecipações a título de estimativas, servindo como dedução ou compondo o tributo ao final apurado. Por relevante, transcrevo o

teor do item “6” do Relatório de Informação Fiscal relativo ao processo nº 19647.009690/2006-99, cuja cópia encontra-se acostada às fls. 96 a 101:

“6. Os pagamentos de estimativa mensal de IRPJ e da CSLL indevidos ou a maior foram aproveitados (nesta revisão) no ajuste anual, respectivamente, para dedução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido devidos no ano-calendário em que houve o pagamento indevido ou para compor o saldo negativo do período, conforme art. 10 da IN N.º 600/2005....”

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, seja na apuração da estimativa com base em receita bruta, seja com base em balancete de suspensão/redução, a sua adequação para a formação do indébito de R\$ 1.990,76 e a correspondente disponibilidade, mediante prova de que não se valeu desta antecipação para liquidação da CSLL devida no ajuste anual, ou para formação do correspondente saldo negativo.

E isto porque, em verdade, o fato de o único fundamento da decisão ser a impossibilidade de aproveitamento de indébitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permite concluir pela integridade da formação do crédito. A autoridade administrativa centrou sua decisão, exclusivamente, na possibilidade do pedido, e assim não analisou a efetiva existência do crédito. Superada esta questão, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Cumprido registrar, inclusive, que, enquanto a contribuinte não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve-lhe ser facultada nova manifestação de inconformidade, possibilitando-lhe a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento.

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

(assinado digitalmente)

Maria de Lourdes Ramirez – Relatora

