



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

**Processo n°** 19647.010763/2006-95  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1803-002.332 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 27 de agosto de 2014  
**Matéria** PER/DCOMP  
**Recorrente** TELEPISA CELULAR S/A (TIM NORDESTE S/A)  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2003

PER/DCOMP. TRIBUTO DETERMINADO SOBRE A BASE DE CÁLCULO ESTIMADA. ERRO DE CÁLCULO. ADMISSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO.

Constitui crédito tributário passível de compensação o valor efetivamente pago indevido ou a maior a título de estimativa podendo caracterizar indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação, desde que comprovado erro.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da Per/DComp 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 Recorrente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário para aplicação da Súmula CARF nº 84, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Composição do colegiado. Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Sérgio Rodrigues Mendes, Arthur José André Neto, Ricardo Diefenthaeler, Henrique Heiji Erban, Meigan Sack Rodrigues e Carmen Ferreira Saraiva.

## Relatório

A Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) nºs 0792.09958.130204.1.3.04-9400, em 13.02.2004, e 37664.02703.250204.1.3.04-5331, em 25.02.2004, fls. 03-12, utilizando-se do pagamento a maior de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), código 2362, no valor de R\$189.581,53 recolhido em 31.05.2002, referente ao período de apuração de abril de 2002, apurado pelo lucro real para fins de compensação do débito ali confessado.

No Relatório de Informação Fiscal, fls. 13-14, consta:

1. Consiste o presente processo de Declaração(ões) de Compensação (DCOMP) impetrada(s) pela empresa interessada, de supostos créditos de Pagamento Indevido ou a Maior de IRPJ no valor R\$189.581,53, [...].

2. Na(s) Declaração(ões) de Compensação — DCOMP, constantes do Anexo III do processo n.º 19647.004738/2005-91, estão discriminado(s) o(s) débito(s) compensados com o referido crédito.

3. Pelo que cabe a esta fiscalização, buscamos diligenciar a contabilidade da empresa com vistas a informar no presente processo o montante do crédito a ser acatado pela SRF. [...]

4. Como podemos observar no item "1" acima, o crédito pleiteado para compensação refere-se a pagamento indevido ou a maior de IRPJ a título de estimativa mensal efetuado por pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual.

5. Conforme preceitua o artigo 10 IN SRF nº 600 de 28.12.2005, a pessoa jurídica somente poderá utilizar o valor pago (indevido ou a maior) de IRPJ, a título de estimativa mensal, 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.

6. Portanto, o valor dito como sendo de pagamento indevido ou maior de estimativa mensal, referido no item "1" acima, não poderá ser utilizado como crédito em Declaração de Compensação - DCOMP de natureza de "PAGAMENTO INDEVIDO OU MAIOR" para compensação de débitos. [...]

7. Em face do exposto, entendemos INEXISTENTE o direito creditório pleiteado pelo contribuinte para ser utilizado nas compensações dos débitos fiscais do contribuinte informados nas Declarações de Compensações, discriminados no Demonstrativo da Compensação do Crédito Pagamento Indevido ou a Maior de Estimativa Mensal IRPJ do Mês de Abril de 2002 (parte B), em anexo.

Está registrado no Despacho Decisório, fl. 12:

No uso da competência delegada pelo inciso XXI do art. 250 do Anexo da Portaria MF nº 30, de 25 de fevereiro de 2005, e concordando com os fundamentos expostos no Relatório de Informação Fiscal [...], que passa integrar este ato, conforme o artigo 5º, § 1º, da Lei nº 9.784/99:

1. NÃO HOMOLOGO as compensações efetuadas através das DCOMP's discriminadas no Demonstrativo da Compensação do Crédito Pagamento Indevido ou a Maior de Estimativa Mensal IRPJ do mês de abril de 2002, que encontra-se anexo ao referido Relatório de Informação Fiscal;

2. DETERMINO a cobrança dos débitos cujas compensações declaradas foram consideradas indevidas pela inexistência de crédito.

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade, fls. 22-36, com as alegações a seguir sintetizadas.

Tece esclarecimentos sobre os fatos suscitando que:

Em outubro de 2006, a contribuinte recebeu Autos de Infração, de IRPJ e de CSLL, envolvendo diversas supostas infrações, que deram origem ao processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. Entre elas constavam os itens (6) deduções indevidas no ajuste anual de antecipações de IRPJ e de CSLL não comprovadas e (7) imposição de multa isolada por falta de pagamento de IRPJ e de CSLL devidos por estimativa mensal.

Tais exigências, porém, não foram devidamente fundamentadas (não havia nenhuma informação, fundamento, documento ou prova para embasar as exigências), o que impedia a adequada defesa pela contribuinte.

Em março de 2007, a Delegacia da Receita Federal em Recife intimou a contribuinte, apresentando um Relatório de Informação Fiscal. Nele, os fiscais responsáveis informam que tomaram conhecimento de uma solução de consulta interna da Receita Federal (de nº 18/06), a qual prevê metodologia de cálculo diferente da que havia sido adotada por eles quando da fiscalização. Por tal razão, excluiu do processo nº 19647.009690/2006-99 certos valores, que passariam a ser tratados em processos específicos e objetos de cobrança espontânea, acrescidos de multa de mora e juros SELIC.

Entre esses processos específicos está o presente processo de compensação, que teve por origem o recolhimento do imposto de renda pessoa jurídica — IRPJ a maior, em 31.05.02, referente ao período de apuração de 30.04.02, no valor de R\$ 189.581,53. Por isso, a contribuinte apresentou Declaração de Compensação — DCOMP, compensando esse valor recolhido a maior com débitos de IRPJ e COFINS.

A Delegacia da Receita Federal em Recife não homologou as compensações efetuadas, com fundamento em Relatório de Informação Fiscal. Nesse breve Relatório, é afirmado que o crédito pleiteado para compensação refere-se a pagamento indevido ou a maior de IRPJ a título de estimativa mensal, efetuado por pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual. Entretanto, conforme o artigo 10 da Instrução Normativa nº 600, de 28.12.05, da Secretaria da Receita Federal, a pessoa jurídica somente poderia utilizar o valor pago (indevido ou a maior) de IRPJ, a título de estimativa mensal, ao final do período de apuração em que houve o referido pagamento, para dedução do valor do IRPJ devida ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período.

Desse modo, o crédito da contribuinte, referente a pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal, não poderia ser utilizado como crédito em DCOMP. Por essa razão, o direito creditório pleiteado foi considerado inexistente e a compensação não foi homologada.

Ocorre que as razões apresentadas pela DRF/Recife não representam o melhor direito e merecem ser reformadas pela Delegacia Regional de Julgamento.

I - Previsão do artigo 10 da IN-SRF 600/05 não tem amparo em lei [...]

Tal regra — segundo a interpretação dada pela DRF/Recife — limitaria a possibilidade de compensação de créditos fiscais do contribuinte, ao prever que certos recolhimentos indevidos ou a maior de IRPJ ou de CSLL só poderiam ter uma certa utilização. Com isso, o artigo 10 teria vedado o direito do contribuinte de compensar certos valores de IRPJ e de CSLL recolhidos a maior. Tais valores apenas poderiam ser utilizados para deduzir o IRPJ ou a CSLL devidos ao final do período/de apuração ou para compor o saldo negativo do período desses tributos.

Ocorre que a Lei nº 9.430/96, na qual a IN deveria se basear, ao dispor sobre a restituição e compensação de tributos não fez tal restrição. Bem ao inverso, ela prevê de forma genérica o direito de compensação, conforme se verifica do "caput" de seu artigo 74 [...]. Se o contribuinte apurou crédito fiscal, o que ocorre quando há o recolhimento indevido ou a maior de tributo, ele pode utilizá-lo na compensação de débitos fiscais próprios.

O mesmo artigo 74 previu os casos em que a compensação não poderia ser realizada. Assim, entre outras hipóteses previstas no § 3º, consta que o saldo a restituir apurado na declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda de pessoa física não pode ser compensado com outros tributos devidos pelo contribuinte. O § 12 do artigo 74 também previu as hipóteses em que a compensação seria considerada não declarada, entre as quais estavam aquelas em que o crédito do Contribuinte refira-se a crédito prêmio de IPI ou que seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado.

Percebe-se, então, que o legislador concedeu um direito genérico de compensação de tributos recolhidos a maior ou indevidamente pelo contribuinte e já estabeleceu os casos em que tal direito era vedado. Contudo, não proibiu a compensação do IRPJ e a CSLL recolhidos a maior ou indevidamente ao longo do período de apuração desses tributos.

Nesse cenário, a Secretaria da Receita Federal não poderia criar restrições e proibições não previstas na Lei. Ela poderia apenas regulamentar os procedimentos para o exercício dos direitos previstos na Lei. Daí a previsão do § 14 do mesmo artigo 74 da Lei nº 9.430/96 [...]. Disciplinar o direito previstos em lei não leva à permissão para restringi-los, vedá-los, mas tão-somente estabelecer procedimentos e explicitar o que já consta de norma superior.

Dessa maneira, a questão que remanesce é apenas se o IRPJ e a CSLL recolhidos a longo do ano podem se qualificar como tributo indevido ou recolhido a maior. A resposta, indubitavelmente, deve ser afirmativa.

Tais tributos possuem regras para recolhimento ao longo do ano e sempre que for verificado que o montante já recolhido supera o que deveria ter sido recolhido com base em tais regras, estará configurada a situação de recolhimento indevido ou a maior. Isso é uma decorrência do sistema de tributação do IRPJ e da CSLL. É o que ocorre, por exemplo, em razão da retenção de imposto sobre a renda na fonte —

IRRF. Como a retenção ocorre independentemente do total de lucro — estimado, real ou presumido —apurado no período, pode ocorrer que o IR recolhido por meio da retenção na fonte supere o valor que deveria ser recolhido com base no lucro estimado, real ou presumido.

Pode-se imaginar que o legislador poderia ter estabelecido uma regra especial para essa situação peculiar, de configurar-se um recolhimento a maior de tributo sem que todo o seu período de apuração tenha transcorrido. No entanto, se ele não o fez, a Secretaria da Receita Federal, por meio de uma instrução normativa, não pode fazê-lo.

Em síntese, o artigo 10 da IN-SRF 600/05 não poderia ter estabelecido uma restrição ao direito de compensação do contribuinte que já não estivesse previsto em lei. Apenas por tal razão, o Despacho Decisório da DRF/Recife já deve ser alterado, a fim de que seja homologada a compensação realizada pela contribuinte. No entanto, ainda há mais.

II - A Secretaria da Receita Federal aceita a compensação de IRPJ/CSLL recolhido indevidamente ou a maior nos meses posteriores

Mesmo que se entenda que a Secretaria da Receita Federal poderia estabelecer a restrição contida no artigo 10 da Instrução Normativa nº 600/05, a interpretação adotada pela DRF/Recife a essa regra está equivocada. Com efeito, o Despacho Decisório não guarda consonância com a interpretação da própria Secretaria da Receita.

O artigo 10 da IN-SRF 600/05, quando muito, impediria (contrariando a Lei no 9.430/96) a compensação do IRPJ e da CSLL recolhidos a maior ou indevidamente ao longo dos meses do período-base anual com outros tributos distintos deles próprios.

Assim, não poderia haver compensação com a COFINS, a contribuição para o PIS ou IPI, por exemplo. Todavia, o IRPJ ou a CSLL eventualmente recolhidos indevidamente ou a maior poderiam ser compensados com eles próprios, em outros meses do mesmo período-base anual.

Entender de modo diverso levaria a uma espécie de empréstimo compulsório disfarçado: teria ocorrido um recolhimento indevido/equivocado, mas o contribuinte nada poderia fazer, se não aguardar o final do ano, para que tal recolhimento compusesse o IRPJ ou a CSLL de todo o ano, gerando um saldo negativo que poderia, então, ser restituído ou compensado.

Tal compreensão, por absurda e assistemática, não pode prevalecer. A compensação do recolhimento de IRPJ ou CSLL indevido ou a maior pode ser feito ao menos com os valores desses mesmos tributos devidos nos meses seguintes, o que é vedado pela IN 600/05.

Esse, inclusive, é o entendimento adotado pela Secretaria da Receita Federal. É o que se pode verificar da resposta à pergunta nº 606, do "Perguntas & Respostas" relacionado ao contribuinte pessoa jurídica ("DIPJ 2006 — Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica"), constante do "site" desse órgão [...] impressão da página correspondente). Estes os termos da resposta, verbis:

"606 Como pode ser compensada a parcela do imposto pago ou retido na fonte excedente ao apurado com base na estimativa no respectivo mês?"

No caso em que o valor retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo ou pago pelo contribuinte for maior que o imposto a ser pago no período de apuração mensal pela estimativa, a diferença a maior pode ser compensada com o imposto relativo aos períodos de apuração mensais subseqüentes.' Ou seja, o que ocorreu foi justamente um caso que a resposta transcrita procurou alcançar: IRPJ ou CSLL pago com uma diferença a maior, que pode ser compensada com o mesmo imposto ou contribuição relativo aos períodos de apuração mensais subseqüentes.

A DRF/Recife, todavia, insurgiu-se contra a própria orientação da Receita Federal contida em seu "site", por meio de informativo amplamente conhecido e que serve de parâmetro para os atos dos contribuintes, por conter o entendimento desse órgão. "

Bem se vê, portanto, que mesmo entendendo-se legal o artigo 10 da Instrução Normativa no 600/05 — o que se admite para argumentar —, o Despacho Decisório proferido no presente processo não se sustenta e deve ser cancelado, para homologar essa compensação específica realizada pela contribuinte.

III - Quando da compensação realizada pela contribuinte a regra do artigo 10 da IN-SRF 600/05 ainda não existia

Mesmo que, por absurdo, se entenda legal o artigo 10 da IN-SRF 600/05, ainda assim o Despacho Decisório deve ser reformado. A. sim é porque, quando da compensação realizada pela contribuinte, ainda não existia, no Ordenamento jurídico nacional, a regra estabelecida no referido artigo 10.

De fato, a IN-SRF 600/05 é datada de 28.12.05. Antes dela, a Instrução Normativa anterior sobre o tema de restituição e compensação de tributos — IN-SRF 460/04 — trazia regra semelhante igualmente no artigo 10. Essa IN é datada de 18.10.04. No entanto, as mais antigas, IN-SRF 210/02 e IN-SRF 21/97, não traziam uma norma nos termos do artigo 10.

Ora, a contribuinte realizou as compensações objeto do presente processo em dezembro de 2003 e janeiro de 2004, quando vigia a IN-SRF 210/02 que, como visto, não previa a restrição ao direito de compensação do contribuinte trazida pela IN-SRF 460, no ano de 2004, e repetido no artigo 10 da IN-SRF 600/05.

A DRF/Recife, portanto, ao decidir não homologar as compensação pleiteada pela contribuinte com base em sua interpretação do artigo 10 da IN-SRF 600/05 efetuou uma aplicação retroativa de dispositivo fiscal restritivo ao direito do contribuinte. Isso não pode ser feito, seja em razão do que prevê Constituição ("a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (...)") — art. 5º, XXXVI), seja em razão do Código Tributário Nacional em suas regras sobre vigência e aplicação da legislação tributária. [...]

O artigo 105 do CTN, a propósito da aplicação da legislação tributária, prevê que a lei (nem sequer se refere a atos administrativos) se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes. Essa é a regra. A retroatividade é medida excepcional possível apenas nos casos do artigo 106 [...]. O artigo 10 da IN-SRF 600/05 e o anterior artigo 10 da IN-SRF 460/04 nada têm de expressamente interpretativos. Trazem novas normas, inexistentes anteriormente, tanto é assim que, como visto, foi prevista a entrada em vigor com a data da publicação das duas IN's. Fossem interpretativas, isso deveria estar e expresso, nos termos do artigo 106, I, do CTN, inclusive na previsão da data da entrada e vigor das regras.

Por fim, o Despacho Decisório da DRF/Recife ao aplicar retroativamente a IN-SRF 600/05, também contraria o artigo 146 do CTN [...]. O tratamento dado pelo artigo 10 da IN-SRF 600/05 (originalmente contido no art. 10 da IN-SRF 460/04) é uma novidade antes inexistente no ordenamento jurídico, representando, por isso, uma modificação, introduzida de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa. Logo, só pode ser efetivada para o futuro.

A conclusão que se chega é que a manifesta aplicação retroativa do artigo 10 da IN-SRF 600/05, pelo Despacho Decisório ora recorrido, contraria a legislação tributária, notadamente o CTN, em diversos de seus dispositivos. É mais uma razão, independente das demais, para concluir pela reforma do referido Despacho e a homologação da compensação realizada.

IV - Se não fosse realizada a compensação do IRPJ de abril de 2002 recolhido a maior, haveria compensação com saldo negativo apurado ao final do ano

Por fim, mesmo que se houvesse por bem discordar das razões postas até aqui (o que se admite novamente apenas para argumentar), existiria mais um motivo para dar provimento a esta Manifestação de Inconformidade, homologando a compensação realizada pela contribuinte.

Conforme os termos do artigo 10 da IN-SRF 600/05, o IRPJ e a CSLL recolhidos a maior ou indevidamente ao longo do ano somente podem ser utilizados [...]. Portanto, foi exatamente o que ocorreu, pois o IRPJ de abril de 2002 recolhido a maior foi transformado em, saldo negativo de IRPJ, informação essa, prestada na DIPJ, e, passível de compensação com qualquer tributo a partir do ano-calendário subsequente, ou seja, janeiro do ano de 2003. Neste caso, haveria apenas um erro na informação, da origem do crédito, pois o saldo negativo apurado no final do ano seria suficiente para suportar as compensações efetuadas.

Possivelmente — o Despacho Decisório não contém nenhuma fundamentação e o Relatório de Informação Fiscal é bastante lacônico — tal decisão não foi adotada em parte em razão de a DRF/Recife julgar que a contribuinte, a, o final do ano, teria saldo negativo de IRPJ inferior ao apurado pela contribuinte. Assim teria concluído em razão de Auto de Infração lavrado em 2006, que deu origem ao já referido processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, no qual a amortização de ágio realizada pela contribuinte sucedida pela TIM Nordeste S/A foi considerada indedutível. Isso teria alterado os resultados finais das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL dos anos envolvidos.

Se assim for — e apenas na hipótese de se considerar improcedentes as razões anteriormente apresentadas, suficientes, por si sós, para levar ao provimento da presente Manifestação de Inconformidade — decisão final a ser proferida neste processo administrativo de compensação ficará a dependência do destino a ser dado ao referido processo nº 19647.009690/2006-99, após a Impugnação apresentada pela contribuinte. Se a decisão vier a ser pelo cancelamento do Auto de Infração, o provimento desta Manifestação de Inconformidade será um imperativo.

Desse modo — insista-se: somente na hipótese de discordância com as razões anteriormente expostas —, requer-se que seja reformado o Despacho Decisório recorrido, homologando a compensação realizada, na medida em que seja dado provimento à Impugnação apresentada ao Auto de Infração que deu origem ao processo administrativo nº 19647.009690/2006-99.

V - Indevida revisão de lançamento

Como relatado, o Despacho Decisório proferido neste processo decorre de uma revisão de lançamento perpetrada pela autoridade fiscal nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, lavrado contra a TIM Nordeste S/A (sucessora da TELEPISA Celular S/A).

Segundo consta do Relatório de Informação Fiscal, referida revisão de ofício decorreu da verificação de que a metodologia de cálculo utilizada para realizar as autuações fiscais estaria em desacordo com a interpretação dotada pela solução de consulta interna nº 18. Essa solução de consulta, datada de 13.10.06, é posterior aos Autos de Infração lavrados, datados de 09.10.06. Por tal razão, continua o Relatório, a revisão de ofício seria indispensável [...].

Assim, foi apartado do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99 parte do crédito tributário apurado nos Autos (alguns valores de IRPJ, CSLL e de multa isolada de ambos os tributos, relacionados aos itens 6 e 7 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal). Essa parte do crédito passaria a ser tratada nos processos específicos e objetos de cobrança espontânea, acrescidos de multa de mora e juros SELIC. Como decorrência desse desmembramento, a contribuinte foi intimada de 30 despachos decisórios (atinentes apenas à empresa sucedida TELEPISA), a maioria fruto de supostas compensações indevidas, com a cobrança de valores a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Entretanto, o novo valor total exigido por intermédio dos 30 despachos decisórios recebidos pela contribuinte é superior ao valor diminuído pela revisão de ofício havida nos autos do processo administrativo nº 19647.009691/2006-99.

Portanto, conclui-se que se está diante de uma revisão de ofício que propiciou um aumento do crédito tributário original, sendo irrelevante que a nova exigência esteja dividida em 30 processos específicos diferentes. Trata-se, portanto, de uma indevida alteração no lançamento regularmente notificado que não se coaduna com a legislação de regência (artigos 145 a 149 do CTN). [...]

O lançamento é o procedimento que tem por finalidade constituir o crédito tributário e se encerra com a notificação feita ao sujeito passivo. A partir desse momento, o lançamento torna-se definitivo e o crédito tributário constituído. A alteração só pode ocorrer em razão dos motivos previstos na lei.

No caso concreto houve afronta a esse dispositivo. Na constituição do crédito tributário original foram exigidos da contribuinte valores a título de principal (IRPJ e CSLL) e de multa isolada. Entretanto, face a revisão de ofício fruto de uma alteração de entendimento da própria Administração, a contribuinte é intimada da redução do crédito tributário em um processo administrativo já instaurado contra si, mas, em contrapartida, é surpreendida com o recebimento de 30 novos processos específicos diferentes com a cobrança de um valor total maior do que aquele que fora exonerado. O que ocorreu foi a migração de certos valores constantes em um processo para 30 outros processos, com um aumento de exigência total.

Ou seja, a Administração Fiscal, ao rever os seus atos pretéritos, impõe uma exigência ainda maior, sem que nenhuma das hipóteses de alteração do lançamento estivesse preenchida.

Por esse prisma, é ilegal o procedimento da fiscalização. A alteração não se deu em razão da impugnação do sujeito passivo (que leva à diminuição do valor total da exigência), de recurso de ofício, ou mesmo por uma das hipóteses do artigo 149 do CTN, que justificassem a alteração no lançamento. Como o próprio Relatório

deixa claro, a revisão se deu devido a uma alteração d procedimento com base em uma solução de consulta interna.

Além da contrariedade aos artigos 145 e 149 do CTN, também restou violado o artigo 146. Com efeito, devido à solução de consulta interna nº 18, de 13.10.06, posterior aos Autos de Infração, de 09.10.06, foi introduzida de ofício uma modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Em tal caso, tal modificação somente pode ser efetivada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A DRF/Recife atentou contra o artigo 146 do CTN por pretender aplicar o novo critério jurídico — que representa um aumento na carga tributária global — para um contribuinte em relação a fatos geradores passados isso não ,pode ser aceito.

Resta provado, por consequência, que não houve motivo, dentre aqueles previstos pelo CTN, para uma revisão do lançamento que aumente o valor total dos supostos débitos da contribuinte. Além disso, o artigo 146 não permite a aplicação retroativa de critérios jurídicos que levem a um aumento de exigência fiscal. Ao assim proceder, a DRF/Recife violou a legislação de regência. Tal situação leva à necessidade da anulação de todos os Despachos Decisórios recebido s pela contribuinte, para que em todos ocorra a homologação das compensações realizadas.

#### VI - Conclusão

O Despacho Decisório proferido pela DRF/Recife deve ser reformado, homologando-se integralmente a compensação realizada pois:

- a) A previsão do artigo 10 da IN-SRF 600/05 não tem amparo em lei.
- b) A Secretaria da Receita Federal aceita a compensação de IRPJ/CSLL recolhido indevidamente ou a maior com o débito desses mesmos tributos nos meses posteriores.
- c) Quando da compensação realizada pela contribuinte a regra do artigo 10 da INSRF 600/05 ainda não existia.
- d) Se a compensação do IRPJ de abril de 2002 recolhido a maior não fosse realizada, haveria saldo negativo ao final do ano, passível de ser compensado com outros débitos fiscais e suficiente para suportar as compensações efetuadas.
- e) O Despacho Decisório da DRF/Recife é fruto de uma revisão de ofício de lançamento realizado, que aumentou o valor total da exigência (quando são considerados todos os Despachos Decisórios proferidos pela DRF), o que configura uma violação ao artigo 149 do CTN.

Por todos esses motivos, deve ser dado provimento à presente Manifestação de Inconformidade, para homologar integralmente as compensações realizadas pelo contribuinte.

Está registrado como ementa do Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/REC/PE nº 11-28.119, de 13.11.2009, fls. 88-97:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

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: 2002

COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

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

Assunto: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2002

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIAÇÃO.

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.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Notificada em 30.06.2010, fl. 100, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 26.07.2010, fls. 101-118, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge. Reitera todos os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Acrescenta que:

Em outubro de 2006, a contribuinte recebeu Autos de Infração, de IRPJ e de CSLL, envolvendo diversas supostas infrações, que deram origem ao processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. Entre elas constavam os itens (6) deduções indevidas no ajuste anual de antecipações de IRPJ e de CSLL não comprovadas e (7) imposição de multa isolada por falta de pagamento de IRPJ e de CSLL devidos por estimativa mensal.

Tais exigências, porém, não foram devidamente fundamentadas, o que impedia a adequada defesa pela contribuinte.

Em março de 2007, a Delegacia da Receita Federal em Recife intimou a contribuinte, apresentando um Relatório de Informação Fiscal [...]. Nele, os fiscais responsáveis informam 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. [...]

Por tal razão, foram excluídos do processo nº 19647.009690/2006-99 certos valores, que passariam a ser tratados em processos específicos, acrescidos de multa de mora e juros SELIC.

Entre esses processos específicos está o presente processo de compensação, que teve por origem o recolhimento de IRPJ a maior em maio de 2002. Por isso, a contribuinte apresentou Declaração de Compensação — DCOMP, compensando esse valor recolhido a maior com débitos de IRPJ e COFINS.

A Delegacia da Receita Federal em Recife não homologou a compensação efetuada, com fundamento em outro Relatório de Informação Fiscal. Nesse breve Relatório, é afirmado que o crédito pleiteado para compensação refere-se a pagamento indevido ou a maior de IRPJ a título de estimativa mensal, efetuado por pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual. Entretanto, conforme o artigo 10 da Instrução Normativa nº 600, de 28.12.05, da Secretaria da Receita Federal, a pessoa jurídica somente poderia utilizar o valor pago (indevido ou a maior) de IRPJ, a título de estimativa mensal, ao final do período de apuração em que houve o referido pagamento, para dedução do valor do IRPJ devido ou para compor o prejuízo fiscal do período.

Desse modo, o crédito da contribuinte, referente a pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal, não poderia ser utilizá-lo como crédito em DCOMP. Assim, o direito creditório pleiteado foi considerado inexistente e a compensação não foi homologada.

Apresentada a competente manifestação de inconformidade, houve por bem a DRJ não homologar a compensação efetuada, ratificando o procedimento da DRF/Recife de cobrar os débitos.

Entretanto, a exigência fiscal em tela não pode subsistir, devendo ser integralmente cancelada. É o que se passa a demonstrar.

I - A premissa adotada pela DRJ implica a apuração de saldo negativo de IRPJ pelo contribuinte em 2002, passível de compensação com os débitos

Preliminarmente, a despeito dos termos do Relatório de Informação Fiscal anteriormente transcrito [...], torna-se necessário ressaltar o entendimento adotado pela DRJ, que refuta qualquer influência do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99 no presente pleito de compensação.

Aceitando-se essa premissa — ausência de vinculação entre o presente pleito de compensação e o processo administrativo nº 19647.009690/2006-99 — o julgador administrativo, necessariamente, deverá analisar o presente litígio, aceitando o saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$2.628.838,20 apurado pela contribuinte no ano-calendário de 2002 (conforme a ficha 12-A da DIPJ/2003 [...]). Isso porque, de acordo com o posicionamento adotado pela DRJ, não existe qualquer influência decorrente do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99 na apuração do IRPJ do ano-calendário de 2002 e que, eventualmente, pudesse alterar o saldo negativo apurado.

Assim, a apuração do saldo negativo de IRPJ, devidamente escriturado na DIPJ do período, é fato que não pode ser contraditado pelo julgador administrativo, cujo montante é passível de compensação com tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96.

No caso concreto, portanto, percebe-se a licitude do procedimento efetuado pela contribuinte, que utilizou apenas parte do saldo negativo de IRPJ de 2002 para compensar com os débitos em questão.

Por outro lado, no que se refere aos óbices opostos pela Fiscalização para a compensação ora em análise, os mesmos não podem prosperar, sendo fruto de uma interpretação equivocada da legislação. Senão vejamos.

#### II - Previsão do artigo 10 da IN-SRF 600/05 não tem amparo em lei [...]

Tal regra — segundo a interpretação dada pela DRF/Recife — limitaria a possibilidade de compensação de créditos fiscais do contribuinte, ao prever que certos recolhimentos indevidos ou a maior de IRPJ ou de CSLL só poderiam ter uma certa utilização. Com isso, o artigo 10 teria vedado o direito do contribuinte de compensar certos valores de IRPJ e de CSLL recolhidos a maior. Tais valores apenas poderiam ser utilizados para deduzir o IRPJ ou a CSLL devidos ao final do período/de apuração ou para compor o saldo negativo do período desses tributos.

Ocorre que a Lei nº 9.430/96, na qual a IN deveria se basear, ao dispor sobre a restituição e compensação de tributos não fez tal restrição. Bem ao inverso, ela prevê de forma genérica o direito de compensação, conforme se verifica do "caput" de seu artigo 74 [...]. Se o contribuinte apurou crédito fiscal, o que ocorre quando há o recolhimento indevido ou a maior de tributo, ele pode utilizá-lo na compensação de débitos fiscais próprios.

O mesmo artigo 74 previu os casos em que a compensação não poderia ser realizada. Assim, entre outras hipóteses previstas no § 3º, consta que o saldo a restituir apurado na declaração de ajuste anual do imposto sobre a renda de pessoa física não pode ser compensado com outros tributos devidos pelo contribuinte. O § 12 do artigo 74 também previu as hipóteses em que a compensação seria considerada não declarada, entre as quais estavam aquelas em que o crédito do Contribuinte refira-se a crédito prêmio de IPI ou que seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado.

Percebe-se, então, que o legislador concedeu um direito genérico de compensação de tributos recolhidos a maior ou indevidamente pelo contribuinte e já estabeleceu os casos em que tal direito era vedado. Contudo, não proibiu a compensação do IRPJ e a CSLL recolhidos a maior ou indevidamente ao longo do período de apuração desses tributos.

Nesse cenário, a Secretaria da Receita Federal não poderia criar restrições e proibições não previstas na Lei. Ela poderia apenas regulamentar os procedimentos para o exercício dos direitos previstos na Lei. Daí a previsão do § 14 do mesmo artigo 74 da Lei nº 9.430/96 [...]. Disciplinar o direito previstos em lei não leva à permissão para restringi-los, vedá-los, mas tão-somente estabelecer procedimentos e explicitar o que já consta de norma superior.

Dessa maneira, a questão que remanesce é apenas se o IRPJ e a CSLL recolhidos a longo do ano podem se qualificar como tributo indevido ou recolhido a maior. A resposta, indubitavelmente, deve ser afirmativa.

Tais tributos possuem regras para recolhimento ao longo do ano e sempre que for verificado que o montante já recolhido supera o que deveria ter sido recolhido com base em tais regras, estará configurada a situação de recolhimento indevido ou a maior. Isso é uma decorrência do sistema de tributação do IRPJ e da CSLL. É o que ocorre, por exemplo, em razão da retenção de imposto sobre a renda na fonte —

IRRF. Como a retenção ocorre independentemente do total de lucro — estimado, real ou presumido —apurado no período, pode ocorrer que o IR recolhido por meio da retenção na fonte supere o valor que deveria ser recolhido com base no lucro estimado, real ou presumido.

Pode-se imaginar que o legislador poderia ter estabelecido uma regra especial para essa situação peculiar, de configurar-se um recolhimento a maior de tributo sem que todo o seu período de apuração tenha transcorrido. No entanto, se ele não o fez, a Secretaria da Receita Federal, por meio de uma instrução normativa, não pode fazê-lo.

Ademais, não se deve alegar, como fez o acórdão recorrido, que se trata de arguição de ilegalidade e inconstitucionalidade de normas insertas no ordenamento jurídico, o que impediria a DRJ de apreciar os argumentos apresentados. No caso em tela, impõe-se a apreciação da questão, pois, diferentemente do entendimento exposto pela DRJ, esta envolve apenas a impossibilidade de mera Instrução Normativa inovar na ordem jurídica, estipulando vedações não previstas em lei.

A DRJ tergiversa sobre o assunto e afirma que o disposto no artigo 10 da IN/SRF nº 600/2005 guarda consonância com o quanto disciplinado por atos infra-legais.

Equivoca-se a DRJ. Em primeiro lugar, deve-se esclarecer que o dispositivo legal que disciplina a compensação de tributos administrados pela atual RFB é o art. 74 da Lei nº 9.430/96 e não os dispositivos citados pela DRJ, que tratam da forma de pagamento apuração do imposto calculado por estimativa.

Ora, conforme já demonstrado, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96, podem se compensados os tributos ou contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, passíveis de restituição ou de ressarcimento. Assim, o procedimento adotado pela contribuinte guarda consonância também com o quanto disciplinado pelos citados atos infra-legais, na medida em que houve o recolhimento a maior de IRPJ em maio de 2002 (portanto, passível de restituição) e que foi compensado com débitos de IRPJ e COFINS.

Ou seja, os citados dispositivos infra-legais, quando interpretados em conjunto com o art. 74 da Lei nº 9.430/96, como devem sê-lo, ao invés de serem contrários ao procedimento efetuado pela contribuinte, na verdade o corrobora, reafirmando a impossibilidade de a Administração Fiscal restringir o direito de compensação ora em comento com base em mera instrução normativa da antiga da SRF (atual RFB).

Em síntese, o artigo 10 da IN-SRF 600/05 não poderia ter estabelecido uma restrição ao direito de compensação do contribuinte que já não estivesse previsto em lei. Apenas por tal razão, o Despacho Decisório da DRF/Recife já deve ser alterado, a fim de que seja homologada a compensação realizada pela contribuinte. No entanto, ainda há mais.

### III - A Secretaria da Receita Federal aceita a compensação de IRPJ/CSLL recolhido indevidamente ou a maior nos meses posteriores

Mesmo que se entenda que a Secretaria da Receita Federal poderia estabelecer a restrição contida no artigo 10 da Instrução Normativa no 600/05, a interpretação adotada pela DRF/Recife a essa regra está equivocada. Com efeito, o Despacho Decisório não guarda consonância com a interpretação da própria Secretaria da Receita.

O artigo 10 da IN-SRF 600/05, quando muito, impediria (contrariando a Lei no 9.430/96) a compensação do IRPJ e da CSLL recolhidos a maior ou indevidamente ao longo dos meses do período-base anual com outros tributos distintos deles próprios.

Assim, não poderia haver compensação com a COFINS, a contribuição para o PIS ou IPI, por exemplo. Todavia, o IRPJ ou a CSLL eventualmente recolhidos indevidamente ou a maior poderiam ser compensados com eles próprios, em outros meses do mesmo período-base anual.

Entender de modo diverso levaria a uma espécie de empréstimo compulsório disfarçado: teria ocorrido um recolhimento indevido/equivocado, mas o contribuinte nada poderia fazer, se não aguardar o final do ano, para que tal recolhimento compusesse o IRPJ ou a CSLL de todo o ano, gerando um saldo negativo que poderia, então, ser restituído ou compensado.

Tal compreensão, por absurda e assistemática, não pode prevalecer. A compensação do recolhimento de IRPJ ou CSLL indevido ou a maior pode ser feito ao menos com os valores desses mesmos tributos devidos nos meses seguintes, o que é vedado pela IN 600/05.

Esse, inclusive, é o entendimento adotado pela Secretaria da Receita Federal. É o que se pode verificar da resposta à pergunta nº 606, do "Perguntas & Respostas" relacionado ao contribuinte pessoa jurídica ("DIPJ 2006 — Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica"), constante do "site" desse órgão. Estes os termos da resposta, verbis:

"606 Como pode ser compensada a parcela do imposto pagoA ou retido na fonte excedente ao apurado com base na estimativa no respectivo mês?

No caso em que o valor retido na fonte sobre receitas que integraram a base de cálculo ou,pago pelo contribuinte for maior que o im posto a ser pago no período de apuração mensal pela estimativa, a diferença a maior pode ser comyensada com o imposto relativo aos períodos de apuração mensais subseqüentes.

Ou seja, o que ocorreu foi justamente um caso que a resposta transcrita procurou alcançar: IRPJ ou CSLL pago com uma diferença a maior, que pode ser compensada com o mesmo imposto ou contribuição relativo aos períodos de apuração mensais subseqüentes.

A DRF/Recife, todavia, insurgiu-se contra a própria orientação da Receita Federal contida em seu "site", por meio de informativo amplamente conhecido e que serve de parâmetro para os atos dos contribuintes, por conter o entendimento desse órgão.

Bem se vê, portanto, que mesmo entendendo-se legal o artigo 10 da Instrução Normativa no 600/05 — o que se admite para argumentar —, o Despacho Decisório proferido no presente processo não se sustenta e deve ser cancelado, para homologar o essa compensação específica realizada pela contribuinte.

#### IV - Quando da compensação realizada pela contribuinte a regra do artigo 10 da IN-SRF 600/05 ainda não existia

Mesmo que, por absurdo, se entenda legal o artigo 10 da IN-SRF 600/05, ainda assim o Despacho Decisório deve ser reformado. Assim é porque, quando da compensação realizada pela contribuinte, ainda não existia, no Ordenamento jurídico nacional, a regra estabelecida no referido artigo 10.

De fato, a IN-SRF 600/05 é datada de 28.12.05. Antes dela, a Instrução Normativa anterior sobre o tema de restituição e compensação de tributos — IN-SRF 460/04 — trazia regra semelhante igualmente no artigo 10. Essa IN é datada de 18.10.04. No entanto, as mais antigas, IN-SRF 210/02 e IN-SRF 21/97, não traziam uma norma nos termos do artigo 10.

Ora, a contribuinte realizou as compensações objeto do presente processo em dezembro de 2003 e janeiro de 2004, quando vigia a IN-SRF 210/02 que, como visto, não previa a restrição ao direito de compensação do contribuinte trazida pela IN-SRF 460, no ano de 2004, e repetido no artigo 10 da IN-SRF 600/05.

A DRF/Recife, portanto, ao decidir não homologar as compensação pleiteada pela contribuinte com base em sua interpretação do artigo 10 da IN-SRF 600/05 efetuou uma aplicação retroativa de dispositivo fiscal restritivo ao direito do contribuinte. Isso não pode ser feito, seja em razão do que prevê Constituição ("a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada; (...)") — art. 5º, XXXVI), seja em razão do Código Tributário Nacional em suas regras sobre vigência e aplicação da legislação tributária. [...]

O artigo 105 do CTN, a propósito da aplicação da legislação tributária, prevê que a lei (nem sequer se refere a atos administrativos) se aplica imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes. Essa é a regra. A retroatividade é medida excepcional possível apenas nos casos do artigo 106 [...]. O artigo 10 da IN-SRF 600/05 e o anterior artigo 10 da IN-SRF 460/04 nada têm de expressamente interpretativos. Trazem novas normas, inexistentes anteriormente, tanto é assim que, como visto, foi prevista a entrada em vigor com a data da publicação das duas INs. Fossem interpretativas, isso deveria estar e expresso, nos termos do artigo 106, I, do CTN, inclusive na previsão da data da entrada e vigor das regras.

Por fim, o Despacho Decisório da DRF/Recife ao aplicar retroativamente a IN-SRF 600/05, também contraria o artigo 146 do CTN [...]. O tratamento dado pelo artigo 10 da IN-SRF 600/05 (originalmente contido no art. 10 da IN-SRF 460/04) é uma novidade antes inexistente no ordenamento jurídico, representando, por isso, uma modificação, introduzida de ofício, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa. Logo, só pode ser efetivada para o futuro.

A conclusão que se chega é que a manifesta aplicação retroativa do artigo 10 da IN-SRF 600/05, pelo Despacho Decisório ora recorrido, contraria a legislação tributária, notadamente o CTN, em diversos de seus dispositivos. É mais uma razão, independente das demais, para concluir pela reforma do referido Despacho e a homologação da compensação realizada.

V - Se não fosse realizada a compensação do IRPJ de abril de 2002 recolhido a maior, haveria compensação com saldo negativo apurado ao final do ano

Mesmo que se houvesse por bem discordar das razões postas até aqui (o que se admite novamente apenas para argumentar), existiria mais um motivo para dar provimento a esta Manifestação de Inconformidade, homologando a compensação realizada pela contribuinte.

Ora, o IRPJ de abril de 2002 recolhido a maior foi utilizado, como já visto, em compensação com débitos de COFINS.

A decisão proferida pela DRF/Recife é arbitrária, pois, à partir dos termos do artigo 10 da IN-SRF 600/05, o IRPJ e a CSLL recolhidos a maior ou indevidamente ao longo do ano somente podem ser utilizados 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. No máximo, portanto, haveria uma antecipação na utilização de um direito de crédito previsto pelo próprio artigo 10 da IN SRF nº600/05, pois o IRPJ de abril de 2002 recolhido a maior transformar-se-ia em saldo negativo, passível de compensação com qualquer tributo a partir do final desse ano.

Com a devida vênia, o indeferimento procedido pela DRJ não pode prosperar, tendo em vista que não pode ser nega o um direito de crédito que se materializou no tempo.

Ademais, o que importa é o reconhecimento de que aquela parcela tratada como um recolhimento a maior na escrituração fiscal do contribuinte em determinado período veio a se confirmar como um indébito no futuro (saldo negativo de IRPJ), a materializar um efetivo direito de crédito.

Isso leva à conclusão de que é irrelevante o fato do crédito de IRPJ ter sido utilizado antes do encerramento do ano-calendário de 2002, se o recolhimento se revelar efetivamente a maior ao final do período de apuração.

#### VI - Da vinculação entre o presente pleito de compensação e o processo administrativo nº 19647.009690/2006-99

A DRJ refuta a existência de qualquer vinculação entre o presente pleito de compensação e o processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. Assim, o presente argumento, bem como o seguinte, sustenta-se apenas na hipótese desse Conselho de Contribuintes entender de forma contrária e confirmar a vinculação entre os processos.

Com efeito, a decisão pelo reconhecimento de que ao final do ano-calendário de 2002 houve recolhimento a maior de IRPJ, passível de compensação com os débitos em questão, não foi adotada em parte em razão da DRF/Recife julgar que a contribuinte, ao final do ano, não teria saldo negativo de IRPJ. Assim teria concluído em razão de Auto de Infração lavrado em 2006, que deu origem ao já referido processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, no qual a amortização de ágio realizada pela contribuinte sucedida pela TIM Nordeste S/A foi considerada indedutível. Isso teria alterado os resultados finais das bases de cálculo de IRPJ e de CSLL dos anos envolvidos.

Se assim for — e apenas na hipótese de se considerar improcedentes as razões anteriormente apresentadas, suficientes, por si sós, para levar ao provimento do presente recurso —, a decisão final a ser proferida neste processo administrativo de compensação ficará na dependência do destino a ser dado ao referido processo nº 19647.009690/2006-99, após a defesa administrativa apresentada pela contribuinte (o recurso voluntário já foi apresentado em 20 de novembro p.p. e aguarda julgamento no Conselho de Contribuintes). Se a decisão vier a ser pelo cancelamento do Auto de Infração, o provimento deste recurso voluntário será um imperativo.

Desse modo, requer-se que seja reformada a decisão recorrida, homologando a compensação realizada, na medida em que seja dado provimento à defesa administrativa apresentada ao Auto de Infração que deu origem ao processo administrativo nº 19647.009690/2006-99. Quando menos, a cobrança decorrente do presente pleito de compensação deverá ficar sobrestada até a decisão final a ser proferida no processo administrativo nº 19647.00690/2006-99.

#### VII - Indevida revisão de lançamento

Como relatado, o Despacho Decisório proferido neste processo decorre de uma revisão de lançamento perpetrada pela autoridade fiscal nos autos do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99, lavrado contra a TIM Nordeste S/A (sucessora da TELEPISA Celular S/A).

Conforme já demonstrado com a transcrição de trecho do Relatório de Informação Fiscal [...], referida revisão de ofício decorreu da verificação de que a metodologia de cálculo utilizada para realizar as autuações fiscais estaria em desacordo com a interpretação dotada pela Solução de Consulta Interna nº 18. Essa Solução de Consulta, datada de 13.10.06, é posterior aos Autos de Infração lavrados, datados de 09.10.06. Por tal razão, continua o Relatório, a revisão de ofício seria indispensável [...].

Assim, foi apartado do processo administrativo 19647.009690/2006-99 parte do crédito tributário apurado nos Autos (alguns valores de IRPJ, CSLL e de multa isolada de ambos os tributos, relacionados aos itens 6 e 7 do Termo de Encerramento de Ação Fiscal). Essa parte do crédito passaria a ser tratada nos processos específicos e objetos de cobrança espontânea, acrescidos de multa de mora e juros SELIC. Como decorrência desse desmembramento, a contribuinte foi intimada de 30 despachos decisórios (atinentes apenas à empresa sucedida TELEPISA), a maioria fruto de supostas compensações indevidas, com a cobrança s e valores a título de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Entretanto, o novo valor total exigido por intermédio dos 30 despachos decisórios recebidos pela contribuinte é superior ao valor diminuído pela revisão de ofício havida nos autos do processo administrativo nº 19647.009691/2006-99.

De fato, o valor apartado do processo administrativo nº 19647.009690/2006-99 é de R\$4.229.642,21, em relação à Telepisa, conforme quadro resumo constante do Relatório de Informação Fiscal [...]. Já o valor total exigido pelos despachos decisórios recebidos para contribuinte é de R\$5.719.025,18 (conforme planilha preparada pela contribuinte [...]).

Portanto, conclui-se que se está diante de uma revisão de ofício que propiciou um aumento do crédito tributário original, sendo irrelevante que a nova exigência esteja dividida em 30 processos específicos diferentes. Trata-se, portanto, de uma indevida alteração no lançamento regularmente notificado que não se coaduna com a legislação de regência (artigos 145 a 149 do CTN). [...]

O lançamento é o procedimento que tem por finalidade constituir o crédito tributário e se encerra com a notificação feita ao sujeito passivo. A partir desse momento, o lançamento torna-se definitivo e o crédito tributário constituído. A alteração só pode ocorrer em razão dos motivos previstos na lei.

No caso concreto houve afronta a esse dispositivo. Na constituição do crédito tributário original foram exigidos da contribuinte valores a título de principal (IRPJ e CSLL) e de multa isolada. Entretanto, face a revisão de ofício fruto de uma alteração de entendimento da própria Administração, a contribuinte é intimada da redução do crédito tributário em um processo administrativo já instaurado contra si, mas, em contrapartida, é surpreendida com o recebimento de 30 novos processos específicos diferentes com a cobrança de um valo total maior do que aquele que fora exonerado. O que ocorreu foi a migração de certos valores constantes em um processo para 30 outros processos, com um aumento de exigência total.

Ou seja, a Administração Fiscal, ao rever os seus atos pretéritos, impõe uma exigência ainda maior, sem que nenhuma das hipóteses de alteração do lançamento estivesse preenchida.

Por esse prisma, é ilegal o procedimento da fiscalização. A alteração não se deu em, razão da impugnação do sujeito passivo (que leva à diminuição do valor total da exigência), de recurso de ofício, ou mesmo por uma das hipóteses do artigo 149 do CTN, que justificassem a alteração no lançamento. Como o próprio Relatório deixa claro, a revisão se deu devido a uma alteração d procedimento com base em uma solução de consulta interna.

Além da contrariedade aos artigos 145 e 149 do CTN, também restou violado o artigo 146. Com efeito, devido à solução de consulta interna nº 18, de 13.10.06, posterior aos Autos de Infração, de 09.10.06, foi introduzida de ofício uma modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento. Em tal caso, tal modificação somente pode ser efetivada em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A DRJ não se manifestou sobre o assunto, pois supostamente ele seria pertinente a um outro processo administrativo não interferindo na presente lide.

Trata-se, entretanto, de alegação que não enfrenta o cerne da questão. Conforme já comentado, a ora recorrente teve auto de infração lavrado contra si, em 2006, por intermédio do qual foram feitas cobranças relacionadas as compensações realizadas pela empresa sucedida pela Recorrente. Após, tais valores foram excluído do PA derivado do AI e transferidos para o presente processo. [...]

Ademais, existe uma pertinência lógica entre os fatos (atos cronologicamente concatenados), a comprovar a vinculação entre os processos: as declarações de compensação foram transmitidas em 2003 e 2004 e, posteriormente, em 2006, houve a lavratura do auto de infração do ágio, o que acarretou o indeferimento das compensações efetuada (os despachos decisórios são datados de 2007). Assim, demonstra-se a fragilidade do argumento da DRJ, que não enfrenta o mérito da questão.

Resta provado, por consequência, que não houve motivo, dentre aqueles previsto pelo CTN, para uma revisão do lançamento que aumente o valor total dos supostos débitos da contribuinte. Além disso, o artigo 146 não permite a aplicação retroativa de critérios jurídicos que levem a um aumento de exigência fiscal. Ao assim proceder, a DRF/Recife violou a legislação de regência. Tal situação, leva à necessidade da anulação de todos os Despachos Decisórios recebidos pela contribuinte, para que em todos ocorra a homologação das compensações realizadas.

#### VIII - Conclusão

Ante todo o exposto, o Despacho Decisório proferido pela DRF/Recife deve ser reformado, homologando-se integralmente as compensações realizadas.

Toda numeração de folhas indicada nessa decisão se refere à paginação eletrônica dos autos em sua forma digital ou digitalizada.

É o Relatório.

## Voto

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Preliminarmente, tem cabimento examinar a alegação da Recorrente de que há nexo de causalidade entre o processo nº 19647.009690/2006-99 de formalização dos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL dos anos calendário de 2001 a 2004 e os presentes autos.

O instituto da conexão está originalmente previsto no Código de Processo Civil, que prevê:

*Art. 103. Reputam-se conexas duas ou mais ações, quando lhes for comum o objeto ou a causa de pedir.*

Há conexão pelo objeto quando existe identidade de pedido mediato, ou seja, afirmação de um direito, que é o bem da vida pleiteado em dois ou mais processos. O objeto é o pedido, a pretensão material deduzida pelo sujeito passivo. Por outro lado, são conexas pela causa de pedir, dois ou mais processos, quando lhes são comuns os fundamentos de fato e de direito.

A causa de pedir constitui premissa para o correto entendimento do pedido e deve estar com ela correlacionada em circunstância de causa e efeito. Surge portanto a necessidade da narração dos fatos e da fundamentação jurídica das situações que ocorreram em determinado período de tempo causando determinadas consequências jurídicas e que foram projetados para o processo.

Sobre a matéria, o Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009, prevê:

*Art. 47. Os processos serão distribuídos aleatoriamente às Câmaras para sorteio, juntamente com os processos conexas e, preferencialmente, organizados em lotes por matéria ou concentração temática, observando-se a competência e a tramitação prevista no art. 46. [...].*

*Art. 49. Os processos recebidos pelas Câmaras serão sorteados aos conselheiros. [...].*

*§ 7º Os processos que retornarem de diligência, os com embargos de declaração opostos e os conexos, decorrentes ou reflexos serão distribuídos ao mesmo relator, independentemente de sorteio, ressalvados os embargos de declaração opostos, em que o relator não mais pertença ao colegiado, que serão*

*apreciados pela turma de origem, com designação de relator ad hoc. (grifos acrescentados)*

Feitas essas considerações normativas, tem cabimento a análise da situação fática tendo em vista os documentos já analisados pela autoridade de primeira instância de julgamento e aqueles produzidos em sede de recurso voluntário.

Consultando o e-processo, tem-se que contra a Tim Nordeste S/A foram formalizados, no processo nº19647.009690/2006-99, os Autos de Infração de IRPJ e de CSLL, fls. 424-463 (numeração daquele processo), referentes aos anos-calendário de 2001 a 2004, que se encontram pendentes de julgamento na 2ª TO/4ª Câmara/1ª Sejul/CARF<sup>1</sup>.

Ressalte-se que a referida pessoa jurídica é decorrente da incorporação da Telasa Celular S/A, da Teleceará Celular S/A, da Telern Celular S/A, da Telepisa Celular S/A, da Telpa Celular S/A e da Telpe Celular S/A, de acordo com o Termo de Encerramento da Ação Fiscal, fls. 482-538 (numeração daquele processo).

Ainda, naquele processo em que foram apuradas infrações consolidadas e acompanhadas com demonstrativos referentes a cada pessoa jurídica incorporada, também foram analisados todos os fatos que as circunstanciam, inclusive os créditos utilizados para extinção de débitos mediante Per/DComp da Telepisa Celular S/A, em conformidade com as Tabelas abaixo.

Tabela 1 - Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo do IRPJ

Mês	Valor Declarado pelo Contribuinte no Lalur [R\$]	Infrações Apuradas [Antes da] Base de Cálculo [R\$]		Valores Apurados pelo Fisco [R\$]
	Base de Cálculo do IRPJ Lucro Real	Falta de Adição de Despesa Não Dedutível no Mês (Ágio Amortizável)	Exclusão Indevida no Mês Lalur	Base de Cálculo do IRPJ – Lucro Real Apurado
[Ano-Calendário 2001]				
Jan	786.291,52	335.741,71	22.481,46	1.144.514,69
Fev	191.119,93	335.741,71	22.481,46	907.566,27
Mar	(178.575,67)	335.741,71	22.481,46	896.093,84
Abr	(165.474,45)	335.741,71	22.481,46	1.267.418,23
Mai	(73.922,84)	335.741,71	22.481,46	1.717.193,01
Jun	4.261.866,50	335.741,71	22.481,46	6.411.205,52
Jul	4.857.980,09	335.741,71	22.481,46	7.365.542,28
Ago	5.580.128,09	335.741,71	22.481,46	8.445.913,45
Set	7.007.956,00	335.741,71	22.481,46	10.231.964,53
Out	7.367.257,71	335.741,71	22.481,46	10.949.489,41
Nov	7.837.703,15	335.741,71	22.481,46	11.778.158,02
Dez	8.112.338,49	335.741,71	22.481,46	12.411.016,52
[Ano-Calendário 2002]				
Jan	955.208,37	335.741,71	0,00	1.290.950,08
Fev	1.760.501,67	335.741,71	0,00	2.431.985,09

1

Disponível

em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/consultarInformacoesProces>

suais.jsf> Acesso em: 21/10/2014, 2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 04/09/2014 por CARMEN FERREIRA SARAIVA, Assinado digitalmente em 04/09/2

014 por CARMEN FERREIRA SARAIVA

Impresso em 08/10/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Mar	3.419.408,04	335.741,71	0,00	4.426.633,17
Abr	5.079.913,49	335.741,71	0,00	6.422.880,33
Mai	5.879.703,00	335.741,71	0,00	7.558.411,55
Jun	6.821.350,46	335.741,71	0,00	8.835.800,72
Jul	7.071.087,19	335.741,71	0,00	9.421.279,16
Ago	8.289.119,81	335.741,71	0,00	10.975.053,49
Set	10.376.058,39	335.741,71	0,00	13.397.733,78
Out	11.874.638,12	335.741,71	0,00	15.232.055,22
Nov	13.705.322,14	335.741,71	0,00	17.398.480,95
Dez	12.377.422,05	335.741,71	269.777,51	16.676.100,08
[Ano-Calendarário 2003]				
Jan	1.232.501,24	335.741,71	22.481,46	1.590.724,41
Fev	2.225.713,41	335.741,71	22.481,46	2.942.159,75
Mar	3.643.483,71	335.741,71	22.481,46	4.718.153,22
Abr	4.468.895,52	335.741,71	22.481,46	5.901.788,20
Mai	5.465.943,78	335.741,71	22.481,46	7.257.059,63
Jun	6.250.062,16	335.741,71	22.481,46	8.399.401,18
Jul	7.862.905,69	335.741,71	22.481,46	10.370.463,88
Ago	8.468.686,75	335.741,71	22.481,46	11.334.472,11
Set	9.851.955,08	335.741,71	22.481,46	13.075.963,61
Out	11.583.674,57	335.741,71	22.481,46	15.165.906,27
Nov	15.933.181,74	335.741,71	22.481,46	19.873.636,61
Dez	13.183.531,88	335.741,71	22.481,46	17.482.209,92

Notas : Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 972-974 (e-processo)

Tabela 2 - Demonstrativo do IRPJ e da Multa pelo Não Recolhimento da Estimativa Mensal

Mês	Valores Apurados pelo Fisco [R\$]			
	Base de Cálculo do IRPJ – Lucro Real Apurado [A]	IRPJ Devido [B]	[IRPJ Estimativa Declarado pela Contribuinte Considerada De Ofício] [C]	Multa Por Não Recolhimento da Estimativa [D=(B-C)*50%]
[Ano-Calendarário 2001]				
Jan	1.144.514,69	284.128,67	204.524,82	39.801,93
Fev	907.566,27	(61.237,10)	0,00	0,00
Mar	896.093,84	(66.105,21)	0,00	0,00
Abr	1.267.418,23	24.725,88	0,00	12.362,94
Mai	1.717.193,01	110.443,70	0,00	55.221,85
Jun	6.411.205,52	1.171.503,13	882.664,00	144.419,57
Jul	7.365.542,28	236.584,19	152.648,76	41.967,72
Ago	8.445.913,45	268.092,80	184.157,36	41.967,72
Set	10.231.964,53	444.512,76	397.518,30	23.497,23
Out	10.949.489,41	177.381,22	93.445,79	41.967,72
Nov	11.778.158,02	205.167,15	121.231,72	41.967,72
Dez	12.411.016,52	156.214,63	72.210,24	42.002,20
[Ano-Calendarário 2002]				
Jan	1.290.950,08	216.388,79	216.388,79	0,00
Fev	2.431.985,09	188.603,43	188.603,43	0,00

Mar	4.426.633,17	373.530,32	373.530,32	0,00
Abr	6.422.880,33	344.420,46	344.420,46	0,00
Mai	7.558.411,55	167.101,96	167.101,96	0,00
Jun	8.835.800,72	52.372,61	52.372,61	0,00
Jul	9.421.279,16	56.492,06	56.492,06	0,00
Ago	10.975.053,49	192.506,71	192.506,71	0,00
Set	13.397.733,78	358.272,43	358.272,43	0,00
Out	15.232.055,22	312.504,31	312.504,31	0,00
Nov	17.398.480,95	317.084,92	317.084,92	0,00
Dez	16.676.100,08	0,00	0,00	0,00
[Ano-Calendário 2003]				
Jan	1.590.724,41	261.919,05	(261.919,05)	0,00
Fev	2.942.159,75	245.837,00	245.837,00	0,00
Mar	4.718.153,22	251.508,73	251.508,73	0,00
Abr	5.901.788,20	236.002,13	209.689,47	17.156,33
Mai	7.257.059,63	241.400,21	(44.744,88)	98.327,67
Jun	8.399.401,18	85.299,68	0,00	42.649,84
Jul	10.370.463,88	258.707,57	0,00	129.353,79
Ago	11.334.472,11	216.958,14	(5.425,48)	105.766,33
Set	13.075.963,61	289.086,21	(97.716,79)	95.684,71
Out	15.165.906,27	383.621,88	0,00	191.810,94
Nov	19.873.636,61	623.326,70	(245.124,60)	189.101,05
Dez	17.482.209,92	(675.468,67)	0,00	0,00

Nota: Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 1004-1010 (e-processo)

Tabela 3 - Demonstrativo do Saldo a Pagar de IRPJ

Descrição	Ano-Calendário 2001	Ano-Calendário 2002	Ano-Calendário 2003
IRPJ Devido	3.078.754,13	4.145.025,02	4.346.552,48
(-) Incentivos Fiscais	(0,00)	(1.838.659,44)	(1.928.353,85)
(-) IRRF	(0,00)	(52.745,51)	(168.659,61)
(-) IRPJ Determinado sobre a Base de Cálculo Estimada	(1.506.106,02)	(2.579.278,00)	(1.361.966,00)
(=) IRPJ a Pagar Calculado de Ofício	1.572.648,11	(325.657,93)	887.573,02
IRPJ Declarado (DCTF)	0,00	0,00	0,00
IRPJ a Restituir Glosado	(67.375,42)	(2.303.180,35)	(899.434,37)

Nota: Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 1004-1010 (e-processo)

Tabela 4 - Demonstrativo de Compensações de Crédito Relativo a IRPJ Passível de Restituição com Débitos Próprios

Origem do Crédito	Nº do Per/DComp	Resultado
[Ano-Calendário 2001]		
Saldo Negativo	19542.92958.221203.1.3.02-3306	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
[Ano-Calendário 2002]		
	23436.76063.221203.1.7.02-3999	Compensação Admitida Totalmente

	18426.59977.261203.1.3.02-9710	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$14.506,65
[Ano-Calendário 2003]		
Saldo Negativo	17015.64529.251104.1.3.02-6930	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
	06862.83890.151204.1.3.02-8699	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito

Nota: Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 1016-1061 (e-processo)

Tabela 5 - Demonstrativo de Compensações de Crédito Relativo a IRPJ Passível de Restituição com Débitos Próprios

Origem do Crédito Pagamento a Maior de IRPJ Determinado Sobre a Base de Cálculo Estimada	Nº do Per/DComp	Resultado
[Ano-Calendário 2002]		
Janeiro	21225.67935.291203.1.3.04-7407	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$67.046,91
	32706.28238.150104.1.3.04-0130	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Fevereiro	32208.16963.150104.1.3.04-8068	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$166.356,90
Março	20526.53890.150104.1.3.04-0956	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$12.825,71
	25933.61227.290104.1.3.04-2601	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
	11479.90392.130204.1.3.04-0761	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Abril	30792.09958.130204.1.3.04-9400	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$29.710,44
	37661.02703.250204.1.3.04-5331	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Maio	40686.21854.250204.1.3.04-2061	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$83.632,96)
	08799.47925.120304.1.3.04-9770	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Junho	19229.48833.120304.1.3.04-6328	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$83.632,96
Julho	01020.51908.120304.1.3.04-9703	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Agosto	35683.30933.120304.1.3.04-8676	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$234.310,91
Setembro	32497.99089.120304.1.3.04-1202	Compensação Admitida Totalmente

	03378.18349.140404.1.3.04-2791	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$148.899,04
Outubro	34345.60137.140404.1.3.04-6200	Compensação Admitida Totalmente
	26001.93432.111104.1.3.04-0208	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$147.434,15
Novembro	02424.80411.111104.1.3.04-2461	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$10.785,31
[Ano-Calendário 2003]		
Janeiro	05649.33488.300104.1.3.04-9906	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$73.339,12
	22301.19695.300104.1.3.04-2420	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Fevereiro	32105.03389.300104.1.3.04-0477	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$103.647,82
	01316.48575.300104.1.3.04-8740	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Março	13938.02879.300104.1.3.04 -6325	Compensação Admitida Parcialmente - Valor Glosado R\$28.046,84
	35705.65852.300104.1.3.04-6240	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Abril	40787.06362.300104.1.3.04-5692	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
	21453. 03816.151204.1.3.04-0941	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito

Nota: Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 1016-1061 (e-processo)

Tabela 6 - Demonstrativo de Apuração da Base de Cálculo da CSLL

Mês	Valor Declarado pelo Contribuinte no Lalur [R\$]	Infrações Apuradas [Antes da] Base de Cálculo [R\$]		Valores Apurados pelo Fisco [R\$]
	Base de Cálculo da CSLL Lucro Real	Falta de Adição de Despesa Não Dedutível no Mês (Ágio Amortizável)	Exclusão Indevida no Mês Lalur	Base de Cálculo do CSLL Apurada
[Ano-Calendário 2001]				
Jan	788.991,48	335.741,71	19.781,50	1.144.514,69
Fev	196.519,85	335.741,71	19.781,50	907.566,27
Mar	(170.475,79)	335.741,71	19.781,50	896.093,84
Abr	(154.674,61)	335.741,71	19.781,50	1.267.418,23
Mai	(60.423,04)	335.741,71	19.781,50	1.717.193,01
Jun	4.278.066,26	335.741,71	19.781,50	6.411.205,52
Jul	4.876.879,81	335.741,71	19.781,50	7.365.542,28
Ago	5.601.727,77	335.741,71	19.781,50	8.445.913,45
Set	7.032.255,64	335.741,71	19.781,50	10.231.964,53
Out	7.394.257,31	335.741,71	19.781,50	10.949.489,41
Nov	7.867.402,71	335.741,71	19.781,50	11.778.158,02

Dez	8144.738,05	335.741,71	19.781,50	12.411.016,52
[Ano-Calendarário 2002]				
Jan	955.208,37	335.741,71	0,00	1.290.950,08
Fev	1.760.501,67	335.741,71	0,00	2.431.985,09
Mar	3.419.408,04	335.741,71	0,00	4.426.633,17
Abr	5.079.913,49	335.741,71	0,00	6.422.880,33
Mai	5.879.703,00	335.741,71	0,00	7.558.411,55
Jun	6.821.350,46	335.741,71	0,00	8.835.800,72
Jul	7.071.087,19	335.741,71	0,00	9.421.279,16
Ago	8.289.119,81	335.741,71	0,00	10.975.053,49
Set	10.376.058,39	335.741,71	0,00	13.397.733,78
Out	11.874.638,12	335.741,71	0,00	15.232.055,22
Nov	13.705.322,14	335.741,71	0,00	17.398.480,95
Dez	12.409.821,61	335.741,71	237.377,95	16.676.100,08
[Ano-Calendarário 2003]				
Jan	1.235.201,20	335.741,71	19.781,50	1.590.724,41
Fev	2.231.113,33	335.741,71	19.781,50	2.942.159,75
Mar	3.651.583,59	335.741,71	19.781,50	4.718.153,22
Abr	4.479.695,36	335.741,71	19.781,50	5.901.788,20
Mai	5.479.443,58	335.741,71	19.781,50	7.257.059,63
Jun	6.266.261,92	335.741,71	19.781,50	8.399.401,18
Jul	7.881.805,41	335.741,71	19.781,50	10.370.463,88
Ago	8.490.266,43	335.741,71	19.781,50	11.334.472,11
Set	9.876.254,72	335.741,71	19.781,50	13.075.963,61
Out	11.610.674,17	335.741,71	19.781,50	15.165.906,27
Nov	15.962.881,30	335.741,71	19.781,50	19.873.636,61
Dez	13.215.931,40	335.741,71	19.781,50	17.482.209,92

Notas : Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 1081-1083 (e-processo)

Tabela 7 - Demonstrativo da CSLL e da Multa pelo Não Recolhimento da Estimativa Mensal

Mês	Valores Apurados pelo Fisco [R\$]			
	Base de Cálculo do CSLL Apurada [A]	CSLL Devida [B]	[CSLL Estimativa Declarado pela Contribuinte Considerada De Ofício] [C]	Multa Por Não Recolhimento da Estimativa [D=(B-C)*50%]
[Ano-Calendarário 2001]				
Jan	1.144.514,69	103.006,32	74.348,94	14.328,69
Fev	907.566,27	(21.325,36)	0,00	0,00
Mar	896.093,84	(22.357,87)	0,00	0,00
Abr	1.267.418,23	11.061,32	0,00	5.530,66
Mai	1.717.193,01	11.061,32	0,00	20.239,87
Jun	6.411.205,52	422.461,13	29.817,77	196.321,68
Jul	7.365.542,28	85.89031	55.673,56	15.108,38
Ago	8.445.913,45	97.233,40	34.296,34	31.468,53
Set	10.231.964,53	160.744,60	13.171,44	73.786,58
Out	10.949.489,41	64.577,21	0,00	32.288,62
Nov	11.778.158,02	74.580,17	30.627,27	21.976,45

Dez	12.411.016,52	56.957,37	26.565,50	15.195,89
[Ano-Calendarário 2002]				
Jan	1.290.950,08	116.185,51	85.968,75	15.108,38
Fev	2.431.985,09	102.693,15	72.312,84	15.190,16
Mar	4.426.633,17	179.518,33	148.972,46	15.272,94
Abr	6.422.880,33	179.662,34	148.987,96	15.337,14
Mai	7.558.411,55	102.197,81	83.936,69	9.130,56
Jun	8.835.800,72	114.965,02	83.888,50	15.538,26
Jul	9.421.279,16	52.693,06	21.199,14	15.746,96
Ago	10.975.053,49	139.839,69	113.575,10	13.132,30
Set	13.397.733,78	218.041,23	186.332,70	15.854,27
Out	15.232.055,22	165.088,93	132.745,29	16.171,82
Nov	17.398.480,95	194.978,32	162.383,99	16.297,17
Dez	16.676.100,08	(65.014,28)	0,00	0,00
[Ano-Calendarário 2003]				
Jan	1.590.724,41	143.165,20	112.875,80	15.144,70
Fev	2.942.159,75	121.629,18	91.359,77	15.131,71
Mar	4.718.153,22	159.839,41	129.378,77	15.330,32
Abr	5.901.788,20	106.527,15	76.251,25	15.137,95
Mai	7.257.059,63	121.974,43	0,00	60.987,22
Jun	8.399.401,18	102.810,74	0,00	51.405,37
Jul	10.370.463,88	102.810,74	0,00	88.698,00
Ago	11.334.472,11	86.760,38	0,00	13.380,19
Set	13.075.963,61	156.734,23	0,00	15.998,55
Out	15.165.906,27	188.094,84	0,00	94.047,42
Nov	19.873.636,61	423.695,73	0,00	198.000,51
Dez	17.482.209,92	(215.228,40)	0,00	0,00

Nota: Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 1085-1091 (e-processo)

Tabela 8 - Demonstrativo do Saldo a Pagar de CSLL

Descrição	Ano-Calendarário 2001	Ano-Calendarário 2002	Ano-Calendarário 2003
CSLL Devida	1.116.991,49	1.500.849,01	1.573.398,89
(-) Incentivos Fiscais	(0,00)	0,00	0,00
(-) CSLL Retida na Fonte	(0,00)	0,00	0,00
(-) CSLL Determinada sobre a Base de Cálculo Estimada	(264.500,82)	(1.240.303,42)	(562.297,45)
(=) CSLL a Pagar Calculada de Ofício	852.490,67	260.545,59	1.011.101,44
CSLL Declarada (DCTF)	0,00	0,00	0,00
CSLL a Restituir Glosado	(23.188,08)	(124.384,28)	(247.225,49)

Nota: Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 1085-1091 (e-processo)

Tabela 9 - Demonstrativo de Compensações de Crédito Relativo a CSLL Passível de Restituição com Débitos Próprios

Origem do Crédito	Nº do Per/DComp	Resultado
[Ano-Calendarário 2001]		

Saldo Negativo	29766.65071.201203.1.3.03-7904	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
[Ano-Calendário 2002]		
Saldo Negativo	26783.96027.201203.1.3.03-9636	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
	01638.29859.201203.1.3.03-0593	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
[Ano-Calendário 2003]		
Saldo Negativo	02451.41354.151204.1.3.03-4073	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito

Nota: Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 1093-1121 (e-processo)

Tabela 10 - Demonstrativo de Compensações de Crédito Relativo a CSLL Passível de Restituição com Débitos Próprios

Origem do Crédito Pagamento a Maior de CSLL Determinada Sobre a Base de Cálculo Estimada	Nº do Per/DComp	Resultado
[Ano-Calendário 2002]		
Maio	37900.64064.300104.1.3.04-5466	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
	08532.74624.300104.1.3.04-3556	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
[Ano-Calendário 2003]		
Janeiro	41857.05167.300104.1.3.04-0699	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Fevereiro	37551.63064.300104.1.3.04-0887	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Março	37992.53567.30010.1.1.3.04-3087	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
Abril	05501.34033.300104.1.3.04-0293	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito
	05750.76066.151204.1.304-6840	Compensação Não Admitida Insuficiência de Crédito

Nota: Dados extraídos do processo 19647.009690/2006-99, fls. 1092-1121 (e-processo)

Caracterizado está o nexo de causalidade entre o processo nº 19647.009690/2006-99 de formalização dos Autos de Infração de IRPJ e de CSLL dos anos calendário de 2001 a 2004 e o presente processo conexo.

Superada essa preliminar, tem cabimento examinar o argumento da Recorrente no sentido de que tem aplicação ao presente caso o enunciado da Súmula CARF nº 84.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os

pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo.

Posteriormente, ou seja, em de 30.12.2003, ficou estabelecido que a Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. Ainda, o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>.

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais<sup>3</sup>.

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe à Recorrente detalhar os motivos de fato e de direito em que se basear expondo de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões e instruindo a peça de defesa com prova documental pré-constituída imprescindível à comprovação das matérias suscitadas. Por seu turno, a autoridade julgadora, orientando-se pelo princípio da verdade material na apreciação da prova, deve formar livremente sua convicção mediante a persuasão racional decidindo com base nos elementos existentes no processo e nos meios de prova em direito admitidos.

Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo, uma vez que é absolutamente essencial verificar a precisão dos dados informados em todos os livros de registro obrigatório pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Cabe à Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado, nos termos do art. 170 do Código Tributário Nacional.

A pessoa jurídica pode deduzir do tributo devido o valor dos incentivos fiscais previstos na legislação de regência, do tributo pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, bem como o IRPJ ou a CSLL determinado sobre a base de cálculo estimada no caso utilização do regime com base no lucro real anual, para efeito de determinação do saldo de IRPJ ou de CSLL a pagar ou a ser compensado no encerramento do ano-calendário, ocasião em que se verifica a sua liquidez e certeza<sup>4</sup>.

<sup>2</sup> Fundamentação legal: art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, 1º e art. 2º, art. 51 e art. 74 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

<sup>3</sup> Fundamentação legal : art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995, art. 6º e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 1º e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

<sup>4</sup> Fundamentação legal: art. 170 do Código Tributário Nacional, art. 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

A partir de 30.11.2009, foi expressamente afastada a vedação de utilização do crédito proveniente de pagamento mensal a maior de estimativa do IRPJ e da CSLL, para fins de compensação com débitos tributários, cuja matéria é tratada em sede de norma complementar. Sobre a retroatividade de seus efeitos, vale ressaltar que a legislação tributária abrange as normas complementares que incluem os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas superiores, necessários à perfeita execução das leis. Como têm caráter meramente elucidativo e explicitador, apresentam nítida feição interpretativa, podendo operar efeitos retroativos para atingir fatos anteriores ao seu advento. Assim, em relação à compensação tributária, tem-se que o permissivo regulamentar de utilização do crédito proveniente de pagamento mensal a maior de estimativa do IRPJ e da CSLL alcança o Per/DComp formalizado antes da sua vigência<sup>5</sup>.

O pedido inicial da Recorrente referente ao reconhecimento do direito creditório pleiteado do valor de IRPJ ou de CSLL determinado sobre a base de cálculo estimada, pode ser analisado, uma vez que o “pagamento indevido ou a maior a título de estimativa pode caracterizar indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação”, desde que comprovado erro, em conformidade com a Súmula CARF nº 84.

Na decisão de primeira instância de julgamento afastou a possibilidade de aproveitamento de indébitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permite concluir pela integridade da formação do crédito e assim não foi analisada a efetiva existência do direito creditório pleiteado. 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 Recorrente 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, nos termos do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972<sup>6</sup>.

Os efeitos do acatamento da preliminar da possibilidade de deferimento da Per/DComp, cujo pretendo direito creditório se refere ao pagamento de estimativa em valor indevido, impõe, pois, o retorno dos autos à unidade de jurisdição da Recorrente para que seja analisado o mérito do pedido, ou seja, a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que comprovada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, bem como com os registros internos da RFB. Também devem ser examinados

<sup>5</sup> Fundamentação legal: art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, 1º e art. 2º, art. 51 e art. 74 da Lei nº 9.430, de 26 de dezembro de 1996, art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 73 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 4º da Lei nº 11.051, de 29 de dezembro de 2004, art. 30 da Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, art. 96, inciso I do art. 100, inciso I do art. 106 do Código Tributário Nacional, Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, art. 269 do Código de Processo Civil, Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005 e art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF e art. 83 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.

<sup>6</sup> Fundamentação legal: art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e Instrução Normativa RFB nº 1.300,

---

conjuntamente os Per/DComp que tenham por base o mesmo crédito, ainda que apresentados em datas distintas, se for o caso<sup>7</sup>.

Em assim sucedendo, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário para aplicação da Súmula CARF nº 84 e determinar o retorno dos autos à autoridade julgadora para apreciar o mérito do litígio e ainda para reconhecer a possibilidade de formação de indébito de IRPJ determinado sobre a base de cálculo estimada, código 2362, , no valor de R\$189.581,53 recolhido em 31.05.2002, referente ao período de apuração de abril de 2002, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela autoridade preparadora, com o conseqüente retorno dos autos à unidade de jurisdição da Recorrente, para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em Per/DComp, inclusive no que diz respeito à juntada por anexação dos processos administrativos, cujas declarações tenham por base o mesmo crédito, ainda que apresentados em datas distintas, se for o caso<sup>8</sup>.

(assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva

---

<sup>7</sup> Fundamentação legal: art. 9º do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e Portaria RFB nº 666, de 24 de abril de 2008.

<sup>8</sup> Fundamentação legal: Portaria RFB nº 666, de 24 de abril de 2008.