



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

Processo nº 19647.010749/2006-91
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1803-00.726 – 3ª Turma Especial
Sessão de 15 de dezembro de 2010
Matéria CSLL
Recorrente TELERN CELULAR S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. PAGAMENTOS POR ESTIMATIVA.

A opção pelo pagamento mensal por estimativa difere para o ajuste anual a possibilidade de os pagamentos efetuados se caracterizarem como indevidos. O valor a ser restituído corresponde ao saldo negativo apurado ao final do exercício, sobre o qual incidem juros calculados com base na taxa Selic a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos negar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Luciano Inocência dos Santos e Sérgio Rodrigues Mendes que davam provimento. Acompanhou o julgamento a Dra. Lenisa P. Matos, OAB/DF nº 21698.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

EDITADO EM: 20/12/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini, Sérgio Rodrigues Mendes, Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

Por bem descrever os fatos relativos ao contencioso, adoto o relato do órgão julgador de primeira instância até aquela fase:

“A interessada acima qualificada apresentou as Declarações de Compensação - DCOMPs de fls. 02/11, transmitidas em 16/01/2004, por meio das quais compensou crédito da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL com débitos de sua responsabilidade. O crédito inicial informado, no valor de R\$ 5.000,03, seria decorrente de pagamento indevido ou a maior da CSLL apurada por estimativa no mês de maio de 2002.

2. Em diligência realizada pela Delegacia da Receita Federal no Recife —DRF/Recife (relatório de fls. 12/15), concluiu-se pela inexistência do crédito apontado nas DCOMPs, tendo em conta que, conforme preceitua o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, a pessoa jurídica somente poderá utilizar o valor a maior pago por estimativa ao final do período de apuração. Por meio do Despacho Decisório de fl.16, a autoridade a quo, acatando os fundamentos expostos no relatório, não reconheceu o direito creditório e não homologou as compensações.

3. A empresa TIM Nordeste S/A, CNPJ nº 01.009.686/0001-44, sucessora da TELERN CELULAR S/A, apresentou manifestação de inconformidade (fls. 22/36), alegando, em síntese:

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

b) que quando da realização das compensações ainda não existia a regra do art.10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005;

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

d) que, 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 2002;

e) que possivelmente a decisão supôs, em virtude do lançamento que deu origem ao processo nº 19647.009690/2006-99, que não haveria saldo negativo ao final do ano-calendário 2002. Nessa hipótese, o julgamento da manifestação de inconformidade ficaria na dependência da decisão adotada nos autos do mencionado processo;

f) que o despacho decisório decorre da revisão de ofício havida nos autos do processo nº 19647.009690/2006-99 e que dessa revisão teria decorrido aumento do crédito tributário original, em afronta aos arts. 145 a 149 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966— Código Tributário Nacional (CTN).

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a manifestação, com base nos seguintes fundamentos (fls.70):

- a) O regramento expresso no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 2005, que já se estampava no art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, não constituiu inovação nem restrição de direito não prevista na lei.
- b) As estimativas mensais não são passíveis de restituição, vez que constituem mera antecipação do tributo a ser apurado ao final do ano-calendário. Sendo mera antecipação, não extinguem o crédito tributário, não havendo falar em pagamento indevido ou a maior. Quando, ao final do ano-calendário, apura-se saldo negativo do tributo, resta então configurado o pagamento indevido ou a maior, aí sim passível de restituição ou compensação.
- c) Pagamentos a maior a título de estimativa em determinado mês, por constituírem mera antecipação da contribuição devida, não estão aptos a ser restituídos e não se revestem dos atributos de liquidez e certeza, razão pela qual não podem ser utilizados para extinguir créditos tributários por via da compensação (art. 170 do CTN).
- d) A regra em debate não foi introduzida pelas Instruções Normativas SRF nº 460, de 2004, e nº 600, de 2005, tendo vigência desde a inauguração da sistemática de apuração da CSLL sobre base estimada. As mencionadas instruções normativas apenas trataram, como compete a tais atos, de explicitar o texto da lei visando à sua correta aplicação.
- e) Conforme reproduzido neste voto (item 17), o art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 093, de 1997, dispõe que a pessoa jurídica que efetuar pagamento a maior sob o regime de estimativa poderá utilizar a diferença para deduzir a contribuição apurada em meses subsequentes do próprio ano-calendário, desde que mediante o levantamento do balanço ou balancete de suspensão da contribuição durante o ano-calendário. É nesse contexto que se insere a resposta nº 606 invocada pela interessada.
- f) O caso concreto, entretanto, é inteiramente distinto, já que não se está a tratar de dedução da CSLL apurada mediante balanço de suspensão ou redução durante o próprio período, e sim de compensação mediante DCOMP's transmitidas após o encerramento do ano calendário 2002.

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

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, tece as seguintes considerações:

- a) Aceitando-se a premissa da 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 CSLL, no valor de R\$ 22.823,95 apurado pela contribuinte no ano-calendário de 2002 (conforme a ficha 17 da DIPJ/2003 — doc. j). 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 da CSLL do ano-calendário de 2002 e que, eventualmente, pudesse alterar o saldo negativo apurado.
- b) Assim, a apuração do saldo negativo de CSLL, 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.
- c) 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 da CSLL recolhidos a maior ou indevidamente ao longo do período de apuração desses tributos.
- d) A Secretaria da Receita Federal não poderia criar restrições e proibições não previstas na Lei. O artigo 10 da IN SRF nº 600/05 não poderia ter estabelecido uma restrição ao direito de compensação do contribuinte que já não estivesse prevista 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.
- e) Nos tópicos “III- A Secretaria da Receita Federal aceita a compensação de IRPJ/CSLL recolhido indevidamente ou a maior nos meses posteriores”, e “IV- Quando das compensações realizadas pela contribuinte a regra do artigo 10 da IN-SRF 600/05 ainda não existia”, reitera os mesmos argumentos da impugnação, sem contestar diretamente os fundamentos da decisão recorrida que os considerou improcedentes.
- f) É irrelevante o fato do crédito de CSLL 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.
- g) No processo nº 19647.009690/2006-99 a amortização de ágio realizada pela contribuinte sucedida pela TIM Nordeste S/A fo considerada indedutível.

- h) 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.
- i) 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 19647.009690/2006-99.

É o relatório.

Voto

Conselheira Selene Ferreira de Moraes

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 03/12/2009 (AR de fls. 81). O recurso foi protocolado em 16/12/2009, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

No presente caso, é analisada a compensação da estimativa da CSLL relativa ao mês de maio de 2002, com estimativa de CSLL relativa ao mês de outubro de 2002.

O cerne da questão a ser analisada no presente processo gira em torno do mecanismo de restituição das estimativas, na hipótese de apuração do lucro real anual: a recorrente entende ser possível a restituição/compensação da estimativa isoladamente, independentemente do confronto com o tributo devido ao final do exercício, ao passo que a autoridade administrativa afirma que não são as estimativas, mas o saldo negativo apurado em 31/12 que constituem o direito creditório passível de restituição, contando-se o termo inicial para aplicação dos juros calculados com base na taxa Selic a partir de janeiro do exercício seguinte, e não da data do pagamento da estimativa.

O antigo Conselho de Contribuintes já se manifestou no sentido de que a opção pelo pagamento mensal por estimativa difere para o ajuste anual a possibilidade de os pagamentos efetuados se caracterizarem com indevidos. A seguir reproduzimos trecho do voto proferido pela Conselheira Sandra Maria Faroni, no recurso nº 150.629, com o qual concordamos integralmente:

*“No caso concreto, a legislação de regência é a Lei 9.430/96. De acordo com esse diploma legal: (a) imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado **por períodos de apuração trimestrais**, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (art. 1º); (b) a pessoa*

*jurídica sujeita a tributação com base no lucro real **poderá optar pelo pagamento** do imposto, em cada mês, determinado segundo base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentuais fixados na lei, sobre a receita bruta auferida mensalmente (art. 2º); (c) as pessoas jurídicas obrigadas a pagar o imposto pelo lucro real e que tiverem optado por fazê-lo a cada mês com base na estimativa deverão, anualmente, apurar o lucro real em 31 de dezembro, apurando o saldo do imposto a pagar ou a compensar (art. 2º, §§ 3º e 4º); (d) para as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, a **adoção da forma de pagamento** do imposto pelo lucro real trimestral, ou a opção **pela forma de pagamento mensal** sobre bases estimadas será irretratável para todo o ano calendário (art. 3º).*

*O pagamento mensal por estimativa é apenas **forma de pagamento** opcional. Ou seja, os períodos-base são trimestrais, porém a lei instituiu um **regime especial de pagamento** ao qual as empresas podem aderir.*

*Assim, as estimativas mensais, ainda que pagas em valor superior ao calculado na forma da lei, não se caracterizam, de imediato, como tributo indevido ou a maior, uma vez que constituem, apenas, **regime especial de pagamento**, facultado pela lei. Só seria possível avaliar rigorosamente se o valor pago por estimativa é indevido ou maior que o devido comparando-o com o tributo devido no período de apuração (somatório das três estimativas mensais versus imposto devido sobre o lucro real trimestral¹) ou, por assim ter previsto a lei, com o tributo apurado sobre o lucro real anual (somatório das estimativas mensais versus imposto apurado sobre o lucro real anual). A caracterização de tributo indevido mediante comparação com o lucro real trimestral, todavia, não é possível, em razão da disposição específica da lei, no sentido de que a opção pelo regime de pagamento por estimativa afasta o regime de pagamento pelo lucro real trimestral. Ao optar por pagar segundo as estimativas, o contribuinte tem que observar o sistema como um todo, e não parcialmente. Por isso, optando pelo pagamento por estimativa, só é possível determinar o tributo indevido ou maior que o devido mediante comparação com o lucro real anual. A lei não admite a imediata restituição de valores pagos por estimativa, mas o sistema criado permite que o contribuinte administre os pagamentos de maneira a pagar, durante o ano, o valor o mais próximo possível com o tributo devido sobre o lucro real anual. Foi nesse sentido que a norma permitiu a suspensão ou redução do pagamento das estimativas com base em balanços ou balancetes mensais.*

O que, todavia, não é possível, porque a opção pelo regime de pagamento por estimativa afasta o regime de pagamento sobre o lucro real trimestral.

De fato, o art. 2º da Lei 9.430/96 remete aos artigos 30 a 32, 34 e 35 da Lei 8.981/95, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. Os artigos 30, 31, 32 e 34 tratam da apuração da base estimada.

O art. 35 permite a redução ou suspensão de pagamento, assim dispondo:

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 Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que neste fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base no disposto nos arts. 28 e 29.

Como visto, não é possível concluir que o valor pago por estimativa é passível de restituição apenas comparando-o com as regras que estabelecem a forma de calcular o valor a pagar segundo o regime opcional de pagamento. A lei criou um sistema complexo em que, não obstante o período de apuração ser trimestral, o sujeito passivo tem a faculdade de efetuar pagamentos sobre uma base estimada. Mas, ao exercer essa opção, a possibilidade de os pagamentos efetuados se caracterizarem como indevidos fica diferida para o ajuste anual. A análise isolada do artigo que determina como calcular a estimativa mensal traz distorção, dada a complexidade do sistema legal, que estabelece fato gerador trimestral, mas permite pagamento mensal por estimativa e ajuste anual. O valor pago, enquanto se caracterizar apenas como pagamento por estimativa, não se caracteriza como pagamento indevido, que daria direito à restituição. E não havendo direito à restituição, não se aplica o art. 74 da Lei 9.430/96, que autoriza usar o crédito passível de restituição para compensação.

No caso concreto, a única conclusão a que se pode chegar é que a interessada efetuou pagamento estimado relativo ao mês de fevereiro de 2004 superior àquele a que estava obrigada por lei, mas nada indica que a diferença se caracteriza como tributo indevido, passível de restituição. Essa apuração só é possível mediante comparação com o lucro real anual.(Acórdão nº 101-96.046, em sessão de 28/03/2007)”

Esposamos integralmente o entendimento expresso no voto acima transcrito, sendo que as instruções normativas que explicitaram a regra segundo a qual as estimativas devem compor o saldo negativo não inovaram o ordenamento jurídico, nem representam restrições ou proibições não previstas em lei. Os arts. 10 da IN nº 460/2004 e 600/2005 estão em conformidade com todas as normas que regulam o pagamento mensal por estimativa e o ajuste anual, e não padecem de qualquer ilegalidade.

Deve ser afastada a interpretação isolada do artigo que determina como calcular a estimativa mensal, sendo que não há como surgir pagamento indevido de estimativa de CSLL pela simples razão de que o montante do tributo devido apenas surge em 31/12 de cada ano calendário.

Em decorrência deste entendimento, torna-se irrelevante a questão da vigência da IN SRF nº 600/2005, uma vez que o sistema legal de normas, dos quais decorre a impossibilidade de compensação das estimativas antes da apuração do tributo anual, já estava plenamente em vigor no ano calendário de 2002.

In casu, foi efetuada compensação de estimativas relativas ao mesmo ano calendário, ou seja, estimativa de maio de 2002 com estimativa de outubro do mesmo ano. Como anteriormente salientado o direito creditório apenas surge em 31/12, não sendo possível a compensação.

Passemos a analisar a relação entre o presente processo e o de nº 19647.009690/2006-99.

Cumpra transcrevermos os itens 5 e 6 do Relatório de Informação Fiscal de fls. 105/109, que fundamentou a revisão de ofício do lançamento objeto do processo nº 19647.009690/2006-99:

“5. Saliente-se por oportuno que as estimativas mensais de IRPJ e da CSLL declaradas em DCOMP, objeto de compensação não homologada, que, por força do item 12.1.4 da Solução de Consulta Interna n. 18, de 13 de outubro de 2006, foram acatadas (nesta revisão) no ajuste anual, para efeitos de apuração do IRPJ e da CSLL. a pagar ou do saldo negativo na DIPJ, serão tratadas em processos específicos objeto de cobrança espontânea, acrescidos de multa de mora e juros equivalentes à taxa Selic.

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. Quanto aos débitos declarados em DCOMP para compensação com tais créditos (Pagamento Indevido ou a Maior por Estimativas Mensais do IR.PJ e da CSLL), serão objeto de não homologação e também de cobrança espontânea.”

Em conformidade com o item 5 deste despacho, a estimativa de outubro de 2002, débito discriminado na Dcomp às fls. 5, compôs o saldo negativo de 2002. Ou seja, a cobrança deste débito será efetuada com base na Dcomp, que constitui confissão de dívida, e não influenciará o montante apurado no auto de infração.

Nos termos do item 6, os pagamentos de estimativa mensal de CSLL indevidos ou a maior foram aproveitados no ajuste anual. Ou seja, eventual influência deste processo naquele lançamento já foi considerada.

A avaliação da decisão recorrida está correta. O processo nº 19647.009690/2006-99, como a própria recorrente nos informa, é um auto de infração relativo ao ano de 2002. Com a revisão de ofício foi assegurada a independência dos processos e a possibilidade de que cada um siga seu curso normalmente.

A fiscalização elaborou o seguinte quadro dos processos de compensação da empresa sucedida Telern Celular S/A, CNPJ nº 02.332.973/0001-53 (fls. 18):

19647.004709/2005-20	IRPJ	Saldo Negativo	1998	2.682.451,33
19647.004708/2005-85	IRPJ	Saldo Negativo	1999	70.109,36
19847.004707/2005-31	IRPJ	Saldo Negativo	2000	155.636,23
19647.004706/2005-96	IRPJ	Saldo Negativo	2001	464.344,19
19647.004705/2005-41	IRPJ	Saldo Negativo	2002	3.254.351,98
19647.010742/2006-70	IRPJ	Pagamento Indevido	28/02/2003	370.412,98
19647.010744/2006-69	IRPJ	Pagamento Indevido	31/03/2003	185.744,94
19647.010745/2006-11	IRPJ	Pagamento Indevido	30/04/2003	335.130,66
19647.010746/2006-58	IRPJ	Pagamento Indevido	31/05/2003	334.771,15
19647.004704/2005-05	CSLL	Saldo Negativo	1998	551.418,05
19647.004702/2005-16	CSLL	Saldo Negativo	2000	4.267,08
19647.004701/2005-63	CSLL	Saldo Negativo	2001	49.883,52
19647.004700/2005-19	CSLL	Saldo Negativo	2002	22.823,95
19647.010749/2006-91	CSLL	Pagamento Indevido	30/06/2002	5.000,03
19647.010751/2006-61	CSLL	Pagamento Indevido	28/02/2003	1.990,77
19647.010752/2006-13	CSLL	Pagamento Indevido	31/03/2003	1.990,76
19647.010753/2006-50	CSLL	Pagamento Indevido	30/04/2003	14.106,31
19647.010756/2006-93	CSLL	Pagamento Indevido	31/05/2003	2.843,96

O presente processo não sofre influência do processo nº 19647.009690/2006-99, e deve ser julgado isoladamente. Após a revisão de ofício, eventual resultado favorável à recorrente não ocasionará nenhuma repercussão no presente processo, pois já foi deduzido do montante devido o valor da estimativa de CSLL compensada, relativa ao mês de outubro de 2002.

O auto de infração apenas está vinculado com o processo nº 19647.004700/2005-19, em que foi utilizado como crédito o saldo negativo de 2002. Este último processo depende do desfecho do julgamento do lançamento de ofício relativo àquele ano.

Por fim, a repercussão do presente processo no lançamento de ofício, qual seja, o cômputo do montante da estimativa de CSLL, cuja compensação não foi homologada, no saldo negativo, já foi considerada na revisão de ofício.

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)
Selene Ferreira de Moraes