



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

Processo nº 10768.720194/2007-20
Recurso nº 507.597 Voluntário
Acórdão nº 1401-00.420 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de janeiro de 2011
Matéria PER/DECOMP
Recorrente TELEMAR NORTE LESTE S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2005

**ESTIMATIVA APURADA POR MEIO DE BALANÇO OU BALANCETE
SUSPENSÃO REDUÇÃO. IRPJ. CSLL. RECOLHIMENTO INDEVIDO.
RESTITUIÇÃO. POSSIBILIDADE.**

a apuração do montante a ser pago a cada mês a título de estimativa não se faz pela mera composição do percentual de estimativa com a receita bruta; mas sim pela composição do percentual de estimativa com a receita bruta, deduzido o montante pago no mês anterior apurado segundo o balancete de suspensão/redução.

Dessa feita, caso o contribuinte recolha, à título de estimativa, montante superior àquele devido segundo o balancete por ele registrado, referido excesso não será levado à composição do tributo adiantado para fins do ajuste anual, tratando-se, pois, de tributo pago indevidamente, podendo o mesmo ser restituído.

IN SRF nº 460/04. IN nº 600/05

A vedação das instruções normativas em reconhecer a possibilidade de devolução de valores pagos indevidamente a título de estimativa e que não integraram o crédito de tributo pago no curso do ano pelo regime de balancete suspensão/redução quando do ajuste anual, torna referidas instruções normativas ilegais.

Recurso voluntário provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO, por maioria de votos, dar provimento parcial para reconhecer a possibilidade de restituição de recolhimento indevido a título de estimativa, sem homologar a

compensação, e determinar o retorno dos autos à Delegacia de origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pleiteado. Vencido o Conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos. Declarou-se impedido o Conselheiro Maurício Pereira Faro.

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Presidente

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator

Participaram da sessão os conselheiros: Viviane Vidal Wagner (Presidente), Mauricio Pereira Faro, Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Antonio Bezerra Neto, Fernando Luiz Gomes De Mattos, Karem Jureidini Dias.

Relatório

Trata o presente feito de pedido de restituição levado a feito pela Recorrente, que por meio de PER/DCOMP pretendeu o aproveitamento de créditos decorrentes de pagamento a maior de estimativas de CSLL efetuada em 28/02/2005, para compensação com débito da estimativa de maio do mesmo ano, no valor de R\$ 5.535.321,87.

O direito de crédito postulado pela Recorrente foi negado pela Divisão de Maiores Contribuintes da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária – DERAT/RJ, ao argumento de que a CSLL paga por estimativa integra a apuração final do tributo corrida quando do ajuste anual, razão pela qual os pagamentos realizados a referido título não são passíveis de restituição. Segundo o entendimento da DERAT/RJ:

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, objetivando disciplinar a restituição e a compensação de quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição, editou a Instrução Normativa SRF 460/2004. Os artigos 20 e 26 dessa Instrução Normativa estabelecem normas para a restituição/compensação de valores pagos de forma indevida ou maior que a devida:

Art. 2º Poderão ser restituídas pela SRF as quantias recolhidas a título de tributo ou contribuição sob sua administração, nas seguintes hipóteses:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido.,

Art. 26. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF.

passível. De restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela SRF."

8. Outrossim, o artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, vigente à época da apresentação da DCOMP, dispôs que a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior IRPJ ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRRJ ou de CSLL do período.

Art.10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposta de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de LAN ou de CSLL do período.

(grifamos)

9. Com efeito, as estimativas constituem forma de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, decorrente de opção realizada no mês de janeiro, conforme previsto nos artigos 221, caput, e 222, ambos do Decreto nº 1000/99 (RIR/1999), e contribuem para a consolidação de eventual saldo negativo de IRPJ, a ser apurado em 31 de dezembro do ano-calendário que foram apuradas.

Art. 221. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na /arma desta Seção devesse apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 3º).

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 22).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

10. Assim, o valor pago a título de imposto de renda por estimativa não revela a existência de crédito com a Fazenda Nacional, em virtude de se constituir em antecipação do imposto devido no encerramento do período de apuração, é a

determinação contida no art. 231 do RIR/1999, transcrito abaixo:

Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei ns 9.430. de 1996, art. 2, § 4):

IV. do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230.

11. Por expressa determinação do art. 57 da Lei nº 8981/95, as normas supracitadas aplicam-se in totum à CSLL:

Art. 57. Aplicam-se à Contribuição Social sobre o Lucro (Lei e 7.689, de 1988) as mesmas normas de apuração e de pagamento estabelecidas para o imposto de renda das pessoas jurídicas, inclusive no que se refere ao disposto no art. 38. mantidos a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor, com as alterações introduzidas por esta Lei. (Redação dada pela Lei nº9.065, de 1995)

12. Dessa maneira, eventual recolhimento a maior de estimativa de IRPJ ou CSLL não suscita direito à restituição ou compensação, enquanto não apurada a existência de possível crédito isto é saldo negativo da pessoa jurídica no ano-calendário, A estimativa mensal, portanto, não é indébito tributário stricto sensu.

13. As estimativas recolhidas tomam-se aproveitáveis apenas na apuração definitiva do imposto de renda a cada período, após integrar o saldo do imposto devido sobre todas as receitas obtidas pela pessoa jurídica. Desse modo, não podem ser considerados pagamentos a maior, passíveis de compensação em cada mês pois não representam créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda, em consonância com a exigência prevista no art. 170 do Código Tributário Nacional.

"Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública".

(grifei)

14. Portanto, não está comprovada a existência de crédito líquido e certo, passível de restituição/compensação.

Inconformada, a Recorrente apresentou manifestação de inconformidade, argumentando que apurava as estimativas devidas a cada mês por meio de balanço suspensão/redução, pelo que o pagamento a maior da estimativa devida segundo essa forma de apuração caracteriza pagamento indevido, passível de restituição, posto que não irá integrar o saldo negativo apurado ao final do exercício.

Posto o feito em julgamento perante a DRJ do Rio de Janeiro, o relator conduziu seu voto no sentido de reconhecer o direito creditório da Recorrente, com seguintes fundamentos:

Consoante o art. 2º da IN-SRF nº900, de 30.12.2008 — a que vige atualmente — é passível de restituição o tributo pago indevidamente ou em valor maior que o devido. Consoante o seu art. 4º, é assegurada também a restituição dos saldos negativos do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

A IN-SRF nº460, de 2004— que vigeu até a edição da IN-SRF nº 600, de 28.12.2005, a qual foi 'revogado pela IN-SRF nº900, de 2008— disciplinava a matéria dessa mesma forma. A diferença entre uma e outra é que a primeira impedia, de acordo com o seu art. 10, que o crédito derivado do pagamento indevido ou maior que o devido de estimativa de tributo fosse aproveitado antes do final do respectivo período de apuração.

"Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período" (o negrito não é do original).

Ora, a interpretação da parte final desse dispositivo conduz à conclusão de que a própria IN-SRF nº460 revogava o que havia disciplinado no seu artigo 2º. Afinal, se o pagamento indevido não podia ser aproveitado antes do encerramento do período de apuração, era certo que todo recolhimento de tributo estimado — devido ou indevido — teria de ser computado na apuração anual, e somente na condição de saldo negativo de imposto e de contribuição se converteria em crédito da pessoa jurídica.

A IN-SRF nº 900, de 2008, contudo, reparou o lapso cometido em 2004 e reiterado em 2005, na medida em que o seu artigo 11, ao reformular a norma, suprimiu-lhe a parte final. Ela ficou então assim redigida:

"Art. 11. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição somente poderá utilizar o valor retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de

apuração em que houve a retenção ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período".

Malgrado com um certo atraso, a IN-SRF nº 900 foi, antes de tudo, um ato de recondução da Administração Pública à legalidade, haja vista que tanto o art. 10 da IN-SRF nº 460, de 2004, quanto o art. 10 da IN-SRF nº 600, de 2005, afrontavam o art. 165 do Código Tributário Nacional, que assegura ao sujeito passivo o direito à restituição total ou parcial do tributo, no caso de cobrança ou pagamento espontâneo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador ocorrido. Aliás, nesse sentido — e não poderia ser de outra forma — o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, também determina que o sujeito passivo que apurar crédito, até mesmo os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pelo Órgão. Como nem o CTN nem a lei ordinária fixaram prazo para o gozo do direito creditório, é razoável supor que isso seja possível tão logo ele se concretize.

No entanto, referido entendimento foi vencido na composição da turma julgadora. O voto vencedor decidiu o seguinte:

Não obstante o bem articulado voto do nobre relator, ousou discordar quanto à afirmada inaplicabilidade do art. 10 da IN SRF nº 460/04 ao caso em tela.

Para o deslinde da questão, urge observar os princípios jurídicos afetos à aplicação da lei no tempo, quais sejam:

- obrigatoriedade - uma norma publicada é obrigatória a todos e ninguém pode alegar a sua ignorância;*
- continuidade - a norma 'permanente somente perde sua eficácia se outra vier a modificá-la ou revogá-la expressa ou tacitamente;*
- irretroatividade - a lei não pode retroagir para modificar situações jurídicas já consolidadas por lei anterior, tendo em vista a segurança jurídica.*

In casu, a norma cujo comando foi desprezado pela interessada ingressou legitimamente no ordenamento jurídico pátrio e manteve-se regularmente em vigor até o advento da IN SRF nº 900, em 31/12/2008, sendo vedada a negação de seus efeitos, posto que obriga a todos na forma do art. 3º do Decreto-lei nº 4.657/42 (LICC):

LICC, art. 3o. Ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece.

Da mesma forma, não há que se falar em efeitos retroativos da instrução normativa posterior, sob o risco de inobservância do art. 2º da LICC, bem assim de desrespeito ao art. 106 da Lei n.º 5.172/1966 (CTN), in verbis:

LICC, art. 2o. Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

CTN, art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

1- em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Ante o exposto, resta-me ratificar a posição emanada do Parecer Conclusivo n.º 227108, para, em cumprimento do que estabelece o art. 10 da IN SRF n.º 460/04, NÃO HOMOLOGAR a compensação.

A decisão ficou assim ementada:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTARIA

Ano-calendário: 2005

PAGAMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. ESTIMATIVA. COMPENSAÇÃO.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do tributo devido ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo do período.

Compensação não Homologada

Diante dessa decisão, a Recorrente apresentou recurso para este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, renovando as razões apresentadas em manifestação de informalidade.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Alexandre Antonio Alkmim Teixeira, Relator

O recuso é tempestivo e, atendidos os demais requisitos legais, dele conheço.

A controvérsia posta em debate é saber se, antes da vigência da IN nº 900/08, poderia a contribuinte que recolheu indevidamente valores a título de estimativa mensal, não aproveitáveis na composição do saldo de tributo devido no ajuste anual por ter optado pela apuração das estimativas mediante balanço suspensão/redução, pode utilizar-se de referidos créditos para compensação com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Segundo se extrai da sistemática instituída pela lei nº 9.430/96, a pessoa jurídica poderá optar por apurar o imposto de renda e a CSLL pelo período anual, devendo, no entanto, efetuar recolhimentos mensais sobre bases estimadas de apuração. Nessa sistemática, o contribuinte promove recolhimentos mensais mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais previstos na lei nº 9.249/95, conjugando, a estes percentuais, a alíquota do tributo, variável de acordo com o montante alcançado (15% ou 25%).

No entanto, o art. 230 do RIR/99, respaldado no art. 2º da lei nº 9.430/96, permite que o contribuinte apure as estimativas mediante a composição de balancetes de suspensão/redução, nos seguintes termos:

Art. 230. 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 (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 1º):

*I - deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no Livro Diário;
II - somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto devido no decorrer do ano-calendário.*

§ 2º Estão dispensadas do pagamento mensal as pessoas jurídicas que, através de balanços ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 2º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 3º O pagamento mensal, relativo ao mês de janeiro do ano-calendário, poderá ser efetuado com base em balanço ou balancete mensal, desde que fique demonstrado que o imposto devido no período é inferior ao calculado com base nas disposições das Subseções II a IV (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 3º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para aplicação do disposto neste artigo (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, § 4º, e Lei nº 9.065, de 1995, art. 1º).

Dentro dessa sistemática, a apuração do montante a ser pago a cada mês a título de estimativa não se faz pela mera composição do percentual de estimativa com a receita bruta; mas sim pela composição do percentual de estimativa com a receita bruta, deduzido o montante pago no mês anterior apurado segundo o balancete de suspensão/redução.

Dessa feita, caso o contribuinte recolha, à título de estimativa, montante superior àquele devido segundo o balancete por ele registrado, referido excesso não será levado à composição do tributo adiantado para fins do ajuste anual, tratando-se, pois, de tributo pago indevidamente, podendo o mesmo ser restituído.

Segundo se depreende da IN SRF nº 460/04, assim como da IN nº 600/05, a restituição de valores pagos a título de estimativa de IRPJ e CSLL não eram passíveis de restituição. No entanto, não havia nenhuma outra previsão legal que dispunha sobre como deveriam ser tratados referidos pagamentos a maior.

Do que se extrai da decisão recorrida, por não existir previsão em instrução normativa da Receita Federal, *permissa venia*, referidos valores simplesmente não seriam passíveis de devolução, passando a integrar os cofres públicos de forma definitiva, ainda que injustificada. Referido entendimento, salvo melhor juízo, implicaria em enriquecimento injustificado do Estado.

Segundo o disposto no art. 165, inciso I, do CTN, o contribuinte que promove pagamento espontâneo de tributo indevido tem direito à restituição do mesmo. Da mesma forma o art. 74 da lei nº 9.430/96 garante a devolução de valores pagos a título de tributo que se mostraram indevidos.

Em verdade, a vedação das instruções normativas em reconhecer a possibilidade de devolução de valores pagos indevidamente a título de estimativa e que, repise-se, não integraram o crédito de tributo pago no curso do ano pelo regime de balancete suspensão/redução, torna referidas instruções normativas ilegais.

E essa ilegalidade veio a ser corrigida, como bem observou o voto vencido proferido no âmbito da DRJ, com a edição da IN nº 900/08.

Nesse sentido, segue precedente deste Conselho, *in verbis*:

Número do Recurso: 152056
Câmara: QUINTA CÂMARA
Número do Processo: 14033.000213/2005-81
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO
Matéria: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO
Recorrente: CENTRAIS ELÉTRICAS BRASILEIRAS S.A.
Data da Sessão: 17/08/2006 00:00:00
Relator: José Clóvis Alves
Decisão: Acórdão 105-15942
Resultado: DPU - DAR PROVIMENTO POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão: Por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso. Fez sustentação oral o Dr. Spencer Daltro de Miranda Filho OAB DF 17.615.
Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO - RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA A MAIOR QUE O DEVIDO - O valor do recolhimento a título de estimativa maior que o devido segundo as regras a que está submetido o lucro real anual, é passível de compensação/restituição, a partir do mês seguinte. O valor que está vinculado à apuração no final do ano é a estimativa recolhida de acordo com a legislação de regência do referido sistema.

E a Câmara Superior de Recursos Fiscais, em julgamento realizado em 25 de agosto de 2009, *in verbis*:

Exercício: 2005

Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA A MAIOR QUE O DEVIDO.

O valor do recolhimento a título de estimativa que supera o valor devido a título de antecipação do imposto de renda (ou da contribuição social sobre o lucro) de acordo com as regras previstas na legislação aplicável é passível de compensação/restituição como pagamento indevido de tributo. (acórdão CSRF 9101-00.338).

Observo que, para que a Recorrente tenha direito ao crédito, o pagamento a maior não poderá ter sido carregado para a composição do ajuste anual ao final do exercício.

Pelo exposto, dou parcial provimento ao recurso, para afastar a negativa do pedido de compensação com base no fundamento de não ser possível restituir valores recolhidos a maior daqueles estabelecidos por lei a título de antecipação em balancete suspensão/redução e, por conseguinte, determinar que retornem os autos à DRF para que sejam verificadas a existência, suficiência, e disponibilidade do crédito pretendido na compensação.

É como voto.

Processo nº 10768.720194/2007-20
Acórdão n.º **1401-00.420**

S1-C4T1
Fl. 181

(assinado digitalmente)

Alexandre Antonio Alkmim Teixeira - Relator