



Solução de Consulta Interna nº 19 - Cosit

Data 5 de dezembro de 2011

Origem COORDENAÇÃO ESPECIAL DE RESSARCIMENTO,
COMPENSAÇÃO E RESTITUIÇÃO (COREC)

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO.

O art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, que admite a restituição ou a compensação de valor pago a maior ou indevidamente de estimativa, é preceito de caráter interpretativo das normas materiais que definem a formação do indébito na apuração anual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicando-se, portanto, aos PER/DCOMP originais transmitidos anteriormente a 1º de janeiro de 2009 e que estejam pendentes de decisão administrativa.

Caracteriza-se como indébito de estimativa inclusive o pagamento a maior ou indevido efetuado a este título após o encerramento do período de apuração, seja pela quitação do débito de estimativa de dezembro dentro do prazo de vencimento, seja pelo pagamento em atraso da estimativa devida referente a qualquer mês do período, realizado em ano posterior ao do período da estimativa apurada, mesmo na hipótese de a restituição ter sido solicitada ou a compensação declarada na vigência das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005.

A nova interpretação dada pelo art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, aplica-se inclusive aos PER/DCOMP retificadores apresentados a partir de 1º de janeiro de 2009, relativos a PER/DCOMP originais transmitidos durante o período de vigência da IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, desde que estes se encontrem pendentes de decisão administrativa.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, arts. 2º e 74; IN SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004; IN SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005; IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008.

Relatório

Trata-se de consulta formulada pela Coordenação Especial de Ressarcimento, Compensação e Restituição (Corec), mediante a consulta interna nº 1, de 18 de novembro de

2010, sobre a admissibilidade de pedidos de restituição ou declarações de compensação (PER/DCOMP) nos quais se utiliza crédito de pagamento indevido ou a maior de estimativa de Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), por contribuintes tributados pelo lucro real anual.

2. Segundo a interessada, a IN RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008, acabou com a vedação de utilização de antecipação a título de estimativa de IRPJ ou CSLL, antes de findo o período de apuração a que se refere, mantendo-a apenas para a pessoa jurídica que sofrer retenção, diferente do comando contido nas IN SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004, e nº 600, de 28 de dezembro de 2005, cuja vedação alcançava também a pessoa jurídica *“que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal”*.

3. Assim, entende a Corec que a vedação de utilização de pagamento de estimativa como origem de crédito, a título de pagamento indevido ou a maior, por contribuintes tributados pelo lucro real anual, vigorou de 29 de outubro de 2004 (data da publicação da IN SRF nº 460, de 2004) até 31 de dezembro de 2008 (data final dos efeitos da IN SRF nº 600, de 2005).

4. Do exposto, afirma a Corec ser necessário esclarecer qual dos critérios a seguir aplicar-se-á ao período da vedação:

- a) a data de transmissão do PER/DCOMP;
- b) a data do pagamento da estimativa de IRPJ ou CSLL objeto do PER/DCOMP;
ou
- c) o período de apuração a que se refere tal estimativa.

5. Após o estabelecimento de um dos critérios expressos acima, solicita manifestação da Cosit quanto às seguintes questões, nos casos de PER/DCOMP transmitidos a partir de 1º de janeiro de 2009, que tratem de crédito de pagamento indevido ou a maior, relativo a pagamento de estimativas de IRPJ ou CSLL, por contribuintes tributados pelo lucro real anual:

- 1) Os PER/DCOMP devem ser admitidos, sem restrição, independente do período de apuração ou da data de arrecadação das estimativas?
- 2) Os PER/DCOMP devem ser admitidos apenas se a data de arrecadação das estimativas for anterior a 29 de outubro de 2004 e posterior a 1º de janeiro de 2009, independente do período de apuração?
- 3) Os PER/DCOMP devem ser admitidos apenas se o período de apuração for anterior a 31 de dezembro de 2004 ou posterior a 31 de dezembro de 2008, mesmo que a data de arrecadação tenha sido posterior a 1º de janeiro de 2009?
- 4) Aplica-se o caso “1” mesmo em se tratando de PER/DCOMP retificador de PER/DCOMP original, cuja data de transmissão seja anterior à vigência da IN RFB nº 900, de 2008?

5) A vedação existente no art. 10 das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, deve ser aplicada aos PER/DCOMP, transmitidos durante a sua vigência, que estejam pendentes de análise?

6) Pagamento que se caracteriza como superior ao débito efetivamente apurado, realizado após o encerramento do período de apuração, seja pela quitação do débito de estimativa de dezembro dentro do prazo de vencimento, seja pelo pagamento em atraso da estimativa devida referente a qualquer mês do período, realizado em ano posterior ao do período da estimativa apurada:

a) Deve ser analisado de acordo com o disposto no art. 10 das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, e, portanto, incluído no resultado do período de apuração, embora tenha sido realizado após o encerramento desse período?

b) Ou, nessa hipótese, caracteriza-se como pagamento indevido ou a maior?

7) A vedação das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, por ser de caráter meramente interpretativo, a despeito de não estar mais explicitada na IN RFB nº 900, de 2008, continua em vigor pela própria natureza do recolhimento de estimativa de contribuinte tributado pelo lucro real anual, qual seja, antecipação do valor devido? Assim, o pagamento de estimativa somente poderá ser utilizado 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?

6. Assim se manifesta a interessada quanto à matéria:

a) o critério a ser utilizado para a admissão ou não de PER/DCOMP é tão somente a data de transmissão do documento, relativamente ao período em que estava em vigor a norma vedativa;

b) o arcabouço jurídico para esse entendimento está consubstanciado no princípio da continuidade da lei, insculpido no art. 2º da LICC, que prevê que a norma, a partir de sua entrada em vigor, tem eficácia contínua até que outra a modifique ou revogue;

c) o § 1º do art. 2º da LICC dispõe que quando lei posterior expressamente o declarar, regular inteiramente a matéria tratada em lei anterior ou seja com ela incompatível, a revoga, senão vejamos:

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

d) a IN RFB nº 900, de 2008, além de dispor expressamente sobre a matéria tratada antes no art. 10 das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, em seu art. 100, claramente revogou esta última. Portanto, tendo em vista que os atos anteriores regem-se pela lei então vigente, porque “*tempus regit actum*”, é de se concluir que a vedação, contida no artigo 10 das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, se aplica somente aos PER/DCOMP transmitidos durante o período de vigência das referidas instruções normativas, ou seja, de 29 de outubro de 2004 a 31 de dezembro de 2008;

e) noutra análise, não existindo mais a vedação, não há fundamento legal a sustentar o não acolhimento da transmissão, a partir de 1º de janeiro de 2009, de um PER/DCOMP de pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa mensal de IRPJ ou de CSLL;

f) situação diversa é a concernente à transmissão de PER/DCOMP retificadores, após 1º de janeiro de 2009, relativos aos PER/DCOMP originais transmitidos durante o período de vigência das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005. A estas se aplica a vedação, eis que, a despeito de sua data de transmissão ser posterior à vigência das Instruções Normativas, tratam de documentos originais transmitidos durante a vedação cujos efeitos abrangem suas sucessoras;

g) tal alegação tem supedâneo no princípio da irretroatividade da lei, que impossibilita a aplicação da legislação tributária para o passado (art. 105, CTN). Ademais, a situação aqui esposada não configura nenhuma das exceções previstas no art 106, uma vez que não se trata de norma meramente interpretativa, nem versa sobre infrações e penalidades.

h) a Lei de Introdução ao Código Civil aplica-se plenamente ao direito tributário, ressalvada a existência de disposição legal específica deste ramo do direito, conforme o art. 101 do CTN.

Fundamentos

7. Conforme mencionado pela Corec, as IN SRF nº 460, de 2004, e SRF nº 600, de 2005, em seus arts. 10, vedavam a restituição ou compensação do valor pago a maior ou indevidamente a título de estimativa, *verbis*:

*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. (grifou-se)*

8. Com a edição da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008, que passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, o pagamento indevido ou a maior de estimativa passou a ter tratamento de indébito tributário, conforme se infere da redação de seu art. 11, que excluiu da restrição o texto relativo à estimativa:

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.

9. Existem, na doutrina e jurisprudência, duas correntes sobre o tratamento da estimativa paga a maior ou indevidamente. Segundo a primeira, o valor pago a esse título é passível de restituição, considerando-se as regras aplicáveis ao regime opcional de pagamento,

e, em decorrência dessa opção, a possibilidade de os pagamentos efetuados se caracterizarem como indevidos fica diferida para o ajuste anual. Em outras palavras, o pagamento a maior ou indevido de estimativas não poderá ser compensado ou restituído, via PER/DCOMP, mas poderá ser integralmente deduzido na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). Isto porque o valor pago, enquanto se caracterizar apenas como pagamento por estimativa, não tem a natureza de indébito, que daria direito à restituição. E não havendo direito à restituição, não se aplica o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, que autoriza a utilização do crédito passível de restituição para compensação. Dessa forma, ainda que o contribuinte efetue pagamento estimado em determinado mês superior ao que estava obrigado por lei, a diferença não se caracteriza como tributo indevido, passível de restituição, uma vez que essa apuração só é possível mediante comparação com o lucro real anual.

9.1 Esse entendimento foi adotado pelas IN SRF nºs 460, de 2004, e 600, de 2005, conforme apontado no item 7 deste ato, tendo vigorado no período de vigência das referidas instruções normativas, compreendido entre 29 de outubro de 2004 e 31 de dezembro de 2008, e está consubstanciado no Acórdão nº 101-96044 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

10. Para a segunda corrente, o débito por estimativa tem fato gerador definido, base de cálculo e prazo de vencimento estabelecidos pela legislação, de forma que o pagamento que superar o valor devido no período, apurado de acordo com a legislação de regência (art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996), configura, sim, pagamento indevido, passível de restituição ou compensação de imediato. Nesse sentido, trancreve-se a ementa do Acórdão nº 1101-00.330, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF):

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

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

(Acórdão CARF nº 1101-00.330, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Seção - Sessão de 9 de julho de 2010)

10.1 A RFB aderiu a essa segunda corrente a partir da edição da IN RFB nº 900, de 2008.

10.2 O pagamento do imposto por estimativa encontra amparo no art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996:

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

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

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

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

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (grifou-se).

10.3 O contribuinte pode, por questões de praticidade operacional, computar estimativas recolhidas indevidamente na formação do saldo negativo, mas se preferir solicitar restituição ou compensar o indébito antes de seu prévio cômputo na apuração ao final do ano-calendário, poderá fazê-lo, pois a Lei nº 9.430, de 1996, ao autorizar a dedução das antecipações recolhidas, refere-se àquelas recolhidas em conformidade com o **caput** de seu art. 2º. Nesse último caso, por ocasião do ajuste anual, o contribuinte deve deduzir apenas as estimativas que considerou devidas, sob pena de duplo aproveitamento do mesmo crédito.

11. Quanto à natureza jurídica das instruções normativas, são atos que têm por função complementar e normatizar a legislação tributária, enquadrando-se no art. 100, inciso I do CTN. Têm, também, esses atos, natureza interpretativa, explicitando o sentido e alcance dos atos legais. Nessa acepção, embora se enquadre na categoria de atos normativos, não possuem natureza de ato constitutivo, uma vez que não se revestem do poder de criar, modificar ou extinguir relações jurídico-tributárias, em razão, precisamente, de seu caráter meramente interpretativo.

12. Muitas vezes é difícil distinguir nos atos normativos a função complementar da função interpretativa. Em matéria de compensação tributária, o § 14 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, incluído pela Lei nº 11.051, de 2004, estabeleceu que a Receita Federal disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação (função complementar, de natureza procedimental).

12.1 Contudo, no presente caso, os arts. 10 das IN SRF nº 460, de 2004, e SRF nº 600, de 2005, e o art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, têm nítido caráter interpretativo, pois visam dar o entendimento da administração tributária acerca das normas materiais que definem a formação do indébito na apuração anual do IRPJ ou da CSLL.

13. Assim, em face do caráter interpretativo do art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, é de se responder à primeira questão da seguinte maneira: a alteração de entendimento constante do art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, aplica-se aos PER/DCOMP originais transmitidos anteriormente a 1º de janeiro de 2009 e que estejam pendentes de decisão administrativa.

14. Ressalte-se que não se aplica à espécie o art. 2º da LICC – Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942 – dispositivo este que trata de vigência e revogação das leis no tempo –, uma vez que as normas legais interpretadas, que dispõem sobre estimativa/restituição/compensação, permaneceram inalteradas, mas de mudança de interpretação quanto às regras a serem adotadas no caso de pedido de restituição/compensação, quando o crédito do contribuintes decorrer de pagamento indevido a título de estimativa.

15. Como dito, somente as estimativas devidas na forma da Lei nº 9.430, de 1996, são necessariamente computadas como dedução na apuração anual do IRPJ ou da CSLL. Mesmo após o encerramento do ano-calendário, se o contribuinte identificar um erro em sua apuração e ele repercutir não só em sua apuração final, mas também no resultado de seus balancetes de suspensão/redução, tem ele o direito de pleitear o indébito a partir da data do recolhimento da estimativa correspondente, ao invés de apenas reconstituir a apuração anual desses tributos.

16. Assim, é de se responder à interessada que, havendo pagamento em valor superior ao débito efetivamente apurado, realizado após o encerramento do período de apuração, seja pela quitação do débito de estimativa de dezembro dentro do prazo de vencimento, seja pelo pagamento em atraso da estimativa devida referente a qualquer mês do período, realizado em ano posterior ao do período da estimativa apurada, caracteriza-se como pagamento indevido ou a maior, mesmo na hipótese de a restituição ter sido solicitada ou a compensação declarada na vigência das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005.

17. Com relação aos PER/DCOMP retificadores apresentados a partir de 1º de janeiro de 2009, mas relativos aos PER/DCOMP originais transmitidos durante o período de vigência das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, aplicam-se as regras do capítulo XI da IN RFB nº 900, de 2008, em especial o disposto no art. 77:

Art. 77. O pedido de restituição, ressarcimento ou reembolso e a Declaração de Compensação somente poderão ser retificados pelo sujeito passivo caso se encontrem pendentes de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e, observado o disposto nos arts. 78 e 79 no que se refere à Declaração de Compensação.

18. Como visto, observadas as restrições previstas na IN RFB nº 900, de 2008, o contribuinte poderá retificar o pedido de restituição ou a Dcomp apresentado, desde que este se encontre pendente de decisão administrativa.

Conclusão

19 Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta interna respondendo à interessada que:

a) o art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, que admite a restituição ou a compensação de valor pago a maior ou indevidamente de estimativa, é preceito de caráter interpretativo das normas materiais que definem a formação do indébito na apuração anual do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, aplicando-se, portanto, aos PER/DCOMP originais transmitidos anteriormente a 1º de janeiro de 2009 e que estejam pendentes de decisão administrativa;

b) caracteriza-se como indébito de estimativa inclusive o pagamento a maior ou indevido efetuado a este título após o encerramento do período de apuração, seja pela quitação do débito de estimativa de dezembro dentro do prazo de vencimento, seja pelo pagamento em

atraso da estimativa devida referente a qualquer mês do período, realizado em ano posterior ao do período da estimativa apurada, mesmo na hipótese de a restituição ter sido solicitada ou a compensação declarada na vigência das IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005;

c) a nova interpretação dada pelo art. 11 da IN RFB nº 900, de 2008, aplica-se inclusive aos PER/DCOMP retificadores apresentados a partir de 1º de janeiro de 2009, relativos a PER/DCOMP originais transmitidos durante o período de vigência da IN SRF nº 460, de 2004, e IN SRF nº 600, de 2005, desde que estes se encontrem pendentes de decisão administrativa.

À consideração superior.

MARIA DAS GRAÇAS PATROCÍNIO OLIVEIRA

Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil (AFRFB)

De acordo. À consideração da Coordenadora da Copen.

ANDRÉA BROSE ADOLFO

Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da Dinog

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

ADRIANA GOMES RÊGO

AFRFB - Coordenadora da Copen

Despacho Cosit nº 5, de 5 de dezembro de 2011.

Aprovo a Solução de Consulta Interna. Divulgue-se na internet da RFB.

FERNANDO MOMBELLI
AFRFB - Coordenador-Geral da Cosit.