



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

Processo n° 10166.906397/2009-52
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **1801-00.864 – 1ª Turma Especial**
Sessão de 01 de fevereiro de 2012
Matéria Pedido de restituição/compensação - estimativas
Recorrente ATP TECNOLOGIA E PRODUTOS S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 31/07/2005

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ADESSIBILIDADE.

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

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-se a aspectos como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso e determinar o retorno dos autos à unidade de jurisdição da recorrente para a análise do mérito, nos termos do voto da Relatora.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Carmen Ferreira Saraiva, Magda Azario Kanaan Polanczyk, Maria de Lourdes Ramirez, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

A empresa em epígrafe transmitiu Per/Dcomp para restituição/compensação de IRPJ/CSLL paga a título de estimativa mensal, a maior ou indevida.

Pelo Despacho Decisório, eletrônico, de fls. 38 a Per/Dcomp foi considerada improcedente e não homologada, por tratar-se de pagamento de estimativa.

A empresa manifestou-se contrariamente ao despacho denegatório por tratar-se de vedação prevista em Instrução Normativa e não de natureza legal. Ataca veemente a redação do artigo 10 da IN SRF nº 600/05, por falta de substrato legal.

Às fls. 79 e seguintes, a Segunda Turma de Julgamento da DRJ em Brasília/DF exarou o Acórdão nº 03-39.169/10 mantendo o indeferimento do pedido de restituição e conseqüente compensação, por tratar-se de estimativa mensal, consoante ementa do aresto ora transcrita:

IRPJ POR ESTIMATIVA. RECOLHIMENTO A MAIOR. ANTECIPAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO.

O IRPJ recolhido a título de estimativa é considerado antecipação no caso de pessoa jurídica tributada pelo lucro real, somente podendo ser utilizado na dedução do imposto de renda devido no ajuste anual, momento em que se aperfeiçoa o fato gerador. Somente saldo credor porventura gerado é passível de restituição.

COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE CRÉDITO. NÃO-HOMOLOGAÇÃO.

Uma vez que o crédito apontado não é passível de restituição, não há que se falar em sua utilização para compensação de débitos, devendo, por conseguinte, não ser homologada a compensação.

DILIGÊNCIA. PERÍCIA. DESNECESSIDADE.

Sendo os documentos acostados aos autos claros, permitindo um adequado julgamento, torna-se prescindível a realização de perícia ou diligência para a solução da controvérsia.

Tempestivamente a empresa interpôs o Recurso de fls. 90 e seguintes reprisando os termos da defesa inicial, requerendo a nulidade do despacho decisório por fundamentar-se em ato infra-legal, sem respaldo em norma tributária vigente.

Fez sustentação oral pela recorrente o dr. João Marques Neto, OAB/BA nº 22.082.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Relatora

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

Trata o presente litígio de não reconhecimento de direito creditório e conseqüente não homologação de compensação entre crédito e débitos, oriundo de estimativa de tributo paga a maior ou indevidamente.

Esta turma julgadora já se defrontou com a matéria e firmou posição bem retratada em voto da conselheira Maria de Lourdes Ramirez, que passo a transcrever¹:

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

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

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

Art. 6º

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

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

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

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

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

Nesse contexto, em relação às críticas quanto às restrições contidas em atos normativos infra-legais, como por exemplo, o discutido artigo 10 da IN SRF n.º. 600, de 2005 (também previsto na IN SRF n.º 460, de 2004), destacam que tais normas administrativas não se prestariam a criar, modificar ou extinguir direitos, mas sim disciplinar ou regulamentar o exercício de prerrogativas previstas em Lei, esta em sentido formal. Seria possível, assim, fazer referência a um ato administrativo subsequente em relação à situação pretérita, desde que a situação fosse prevista em lei.

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

Cumpre ressaltar, assim, que é certo que a legislação consolidada no Regulamento do Imposto de Renda – RIR/99 (art. 895) autoriza a Receita Federal a expedir instruções necessárias à efetivação de compensação pelos contribuintes. No mesmo sentido veio também redigido o §5º incluído no art. 74 da Lei n.º. 9.430/96, pela Medida Provisória n.º. 66/2002, atualmente transportado para o § 14 desde a edição da Lei n.º. 11.051/2004:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.(Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

[...]

§ 14. A Secretaria da Receita Federal - SRF disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. (Incluído pela Lei n.º. 11.051, de 2004)

E este poder normativo pode se materializar tanto no âmbito da definição de procedimentos operacionais, como na fixação de restrições materiais já presentes na lei que estabelece a incidência tributária ou concede benefícios fiscais. Contudo, ao operar sob este segundo direcionamento, tem-se a dita eficácia retroativa da norma interpretativa, que se verifica ainda que a Administração Tributária assim não a declare expressamente.

Relativamente aos indébitos de estimativas, não há como tratar a restrição inserta a partir da Instrução Normativa SRF n.º. 460/2004 como procedimental. Não se vislumbra espaço para a Administração Tributária definir, para além das normas que

estabelecem a incidência do IRPJ ou da CSLL, em qual momento é possível pleitear a restituição ou compensar um recolhimento indevido decorrente de erro na determinação ou recolhimento de estimativas.

Poderia se cogitar de tal possibilidade em razão destes recolhimentos não se constituírem, propriamente, em pagamentos, na medida em que não extinguem uma obrigação tributária principal, aproximando-se, mais, de obrigações acessórias impostas aos contribuintes que optam pela apuração anual do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para não se sujeitar à regra geral de apuração trimestral destas bases de cálculo. Esta interpretação, porém, exigiria que a Administração Tributária se posicionasse contrariamente à formação de indébitos de estimativas a qualquer tempo, e não apenas na vigência das Instruções Normativas que veicularam a dita proibição.

Neste aspecto, relevante notar que durante a vigência das Instruções Normativas SRF nº. 460/2004 e 600/2005, ou seja, no período de 29/10/2004 a 30/12/2008 (até ser publicada a Instrução Normativa RFB nº 900/2008), a Receita Federal buscou coibir a utilização imediata de indébitos provenientes de estimativas recolhidas a maior, assim dispondo:

Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004

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

Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005

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

Assim, as antecipações recolhidas deveriam ser, primeiro, confrontadas com o tributo determinado na apuração anual, e só então, se evidenciada a existência de saldo negativo, seria possível a utilização do indébito. E este crédito, na forma da interpretação veiculada no Ato Declaratório Normativo SRF nº. 03/2000, seria atualizado com juros à taxa SELIC a partir do mês subsequente ao do encerramento do ano-calendário:

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no § 4º do art. 39 da Lei Nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, nos arts. 1º e 6º da Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 73 da Lei Nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, declara que os saldos negativos do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, apurados anualmente, poderão ser restituídos ou compensados com o imposto de renda ou a contribuição social sobre o lucro líquido devidos a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração, acrescidos de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o mês anterior ao da restituição ou compensação e de um por cento relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

EVERARDO MACIEL

Entretanto, a própria Receita Federal mudou seu entendimento, ao suprimir parte da redação do dispositivo, quando da edição da IN RFB nº. 900, de 2009, como se verifica a seguir:

Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008

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

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

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

Todavia, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei nº. 9.430/96, observa-se que a supressão da vedação veiculada com a Instrução Normativa RFB nº. 900/2008 melhor se adequou à sistemática de apuração anual do IRPJ e da CSLL.

De outro giro é possível interpretar, também, que a Lei nº. 9.430/96, ao autorizar a dedução das antecipações recolhidas, admite somente aquelas recolhidas em conformidade com caput de seu art. 2º:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Eventualmente a contribuinte pode, por facilidade operacional, computar estimativas recolhidas indevidamente na formação do saldo negativo, mas este procedimento em nada prejudica o Fisco, na medida em que desloca para momento futuro a data de formação do indébito e assim reduz os juros de mora sobre ele aplicáveis.

Por outro lado, se a contribuinte erra ao calcular ou recolher a estimativa mensal, não se vislumbra, ante o contexto exposto, obstáculo legal ao pedido de restituição ou à compensação deste indébito antes de seu prévio cômputo na apuração ao final do ano-calendário. Comprovado o erro e, por conseqüência, o indébito, o pedido de restituição ou a declaração de compensação já podem ser apresentados, incorrendo juros de mora contra a Fazenda a partir do mês subsequente ao do pagamento a maior, na forma do art. 39, § 4º da Lei nº. 9.250/95 c/c art. 73 da Lei nº. 9.532/97. Em conseqüência, por ocasião do ajuste anual, o contribuinte deve confrontar, apenas, as estimativas que considerou devidas, sob pena de duplo aproveitamento do mesmo crédito.

Ainda, interpretando-se que somente as estimativas devidas na forma da Lei nº. 9.430/96 são passíveis de dedução na apuração anual do IRPJ ou da CSLL, conclui-se que, mesmo após o encerramento do ano-calendário, se o contribuinte identificar um erro em sua apuração e ele repercutir não só em sua apuração final, mas também no resultado de seus balancetes de suspensão/redução, tem ele o direito de pleitear o indébito na data do recolhimento da estimativa correspondente, ao invés de apenas reconstituir a apuração anual do IRPJ ou da CSLL.

Esta interpretação, frise-se, tem por pressuposto a ocorrência de **erro** no cálculo ou no recolhimento da estimativa. Não está aqui abarcada a mudança de opção quanto à sistemática de cálculo das estimativas, formalizada definitivamente quando o contribuinte determina o valor inicialmente recolhido com base na receita bruta e acréscimos ou em balancetes de suspensão/redução.

Logo, não é admissível que o contribuinte, após apurar e recolher estimativa com base em balancete de suspensão/redução, sem o prévio confronto com o valor devido com base na receita bruta e acréscimos, pretenda como indébito o excedente que se verificaria caso tivesse adotado esta segunda sistemática para cálculo da estimativa. Da mesma forma, não lhe cabe, após efetuar recolhimentos com base na receita bruta e acréscimos, apurar estimativas menores com base em balancetes de suspensão/redução, para pleitear a diferença como se indébitos fossem.

A legislação tributária está erigida no sentido da definitividade daquela opção de cálculo ao exigir, por exemplo, que os balancetes de suspensão/redução estejam escriturados até a data fixada para o seu pagamento. O art. 35 da Lei nº. 8.981, de 1995, referenciado no art. 2º da Lei nº. 9.430, de 1996, assim dispõe acerca dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução de estimativas:

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.

E, com maior detalhamento, a Instrução Normativa SRF nº. 51, de 31 de outubro de 1995, especificou a forma a ser observada no levantamento dos referidos balanços ou balancetes de suspensão ou redução:

Art. 10. A pessoa jurídica poderá:

I - suspender o pagamento do imposto, desde que demonstre que o valor do imposto devido, calculado com base no lucro real do período em curso (art. 12), é igual ou inferior à soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

II - reduzir o valor do imposto ao montante correspondente à diferença positiva entre o imposto devido no período em curso, e a soma do imposto de renda pago, correspondente aos meses do mesmo ano-calendário, anteriores àquele a que se refere o balanço ou balancete levantado.

§ 1º A diferença verificada, correspondente ao imposto de renda pago a maior, no período abrangido pelo balanço de suspensão, não poderá ser utilizada para reduzir o montante do imposto devido em meses subseqüentes do mesmo ano-calendário, calculado com base nas regras previstas nos arts. 3º a 6º.

§ 2º Caso a pessoa jurídica pretenda suspender ou reduzir o valor do imposto devido, em qualquer outro mês do mesmo ano-calendário, deverá levantar novo balanço ou balancete.

[...]

Art. 12. Para os efeitos do disposto no art. 10:

[...]

§ 1º O resultado do período em curso deverá ser ajustado por todas as adições determinadas e exclusões e compensações admitidas pela legislação do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 25 a 27.

§ 2º O disposto no parágrafo anterior alcança, inclusive, o ajuste relativo ao diferimento do lucro inflacionário não realizado do período em curso, observados os critérios para sua realização.

§ 3º Para fins de determinação do resultado, a pessoa jurídica deverá promover, ao final de cada período de apuração, levantamento e avaliação de seus estoques, segundo a legislação específica, dispensada a escrituração do livro "Registro de Inventário".

§ 4º A pessoa jurídica que possuir registro permanente de estoques, integrado e coordenado com a contabilidade, somente estará obrigada a ajustar os saldos contábeis, pelo confronto com a contagem física, ao final do ano-calendário ou do encerramento do período de apuração, nos casos de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividade.

§ 5º O balanço ou balancete, para efeito de determinação do resultado do período em curso, será:

a) levantado com observância das disposições contidas nas leis comerciais e fiscais;

b) transcrito no livro Diário até a data fixada para pagamento do imposto do respectivo mês.

§ 6º Os balanços ou balancetes somente produzirão efeitos para fins de determinação da parcela do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro, devidos no decorrer do ano-calendário.

[...]

Art. 14. A demonstração do lucro real relativa ao período abrangido pelos balanços ou balancetes a que se referem os arts. 10 a 13, deverá ser transcrita no Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, observando-se o seguinte:

I - a cada balanço ou balancete levantado para fins de suspensão ou redução do imposto de renda, o contribuinte deverá determinar um novo lucro real para o período em curso, desconsiderando aqueles apurados em meses anteriores do mesmo ano-calendário.

II - as adições, exclusões e compensações, computadas na apuração do lucro real correspondentes aos balanços ou balancetes, deverão constar, discriminadamente, na Parte A do LALUR, para fins de elaboração da demonstração do lucro real do período em curso, não cabendo nenhum registro na Parte B do referido Livro.

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

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

Logo, o pagamento indevido de estimativas caracteriza-se na hipótese de **erro** no recolhimento. Assim, se o valor efetivamente pago foi superior ao devido, seja com base na receita bruta, seja com base no balancete de suspensão/redução, essa diferença é passível de restituição ou compensação, e esse pedido ou utilização pode, inclusive, ser feito no curso do ano-calendário, já que independente de evento futuro e incerto.

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

SALDO NEGATIVO. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO.

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

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

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

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

SALDO NEGATIVO. PAGAMENTO A MAIOR. COMPENSAÇÃO.

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

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

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

Aproveito, ainda, o desfecho do retro mencionado acórdão, adotando-o neste voto, *mutatis mutandis*, em virtude de ser outro o valor da estimativa ora discutido nos autos:

“Imperioso, portanto, para homologação da compensação, a confirmação da existência, suficiência e disponibilidade do indébito alegado. Ou seja, a homologação expressa exige que a contribuinte comprove, perante a autoridade administrativa que a jurisdiciona, o erro cometido, seja na apuração da estimativa com base em receita bruta, seja com base em balancete de suspensão/redução, a sua adequação para a formação do indébito de R\$ 3.328,31 e a correspondente disponibilidade, mediante prova de que não se valeu desta antecipação para liquidação da CSLL devida no ajuste anual, ou para formação do correspondente saldo negativo.

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

Os efeitos do acatamento da preliminar da possibilidade do pedido de restituição/compensação cujo objeto é o pagamento de estimativas em valor indevido, ou a maior do que o devido, 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 face da sua contabilidade, registros no Sapli, outros pedidos de restituição/compensação com origem no mesmo crédito, vinculação a outros processos administrativos fiscais, formação do saldo negativo ao final do ano-calendário etc.

Voto, pelo exposto, em dar provimento parcial ao recurso e determino o retorno dos autos à unidade de jurisdição para a análise do mérito da Per/Dcomp objeto deste litígio.

Observo que a empresa tem outros processos que versam sobre Per/Dcomp cujos créditos tributários são estimativas recolhidas durante o mesmo ano-calendário, devendo ser analisados conjuntamente pela autoridade *a quo*.

(documento assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Relatora