



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

**Processo n°** 10280.905561/2009-06  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1202-00.849 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 8 de agosto de 2012  
**Matéria** Crédito de estimativas  
**Recorrente** BANCO DO ESTADO DO PARÁ S/A  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Exercício: 2007

ESTIMATIVAS RECOLHIDAS A MAIOR QUE O DEVIDO. ERRO NA BASE DE CÁLCULO. INDÉBITO. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE.

O recolhimento a título de estimativas em montante maior que o devido após retificação na base de cálculo faz gerar indébito passível de repetição pela via da compensação. Afastado o motivo jurídico do indeferimento da homologação da compensação, cabe à unidade de origem analisar a existência, suficiência e disponibilidade do crédito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para afastar o argumento jurídico da não homologação, determinando o retorno do processo à unidade de origem para apuração da certeza e liquidez do crédito apontado na PerDcomp.

*(assinado digitalmente)*

Nelson Lósso Filho - Presidente

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Nelson Lósso Filho, Carlos Alberto Donassolo, Geraldo Valentim Neto, Orlando Jose Gonçalves Bueno, Viviane Vidal Wagner e Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto pelo contribuinte em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a manifestação de inconformidade contra a não homologação de PER/DCOMP, cujo relatório reproduzo abaixo, por bem descrever os elementos constantes dos autos.

*Trata-se de declaração de compensação transmitida em 05/01/2007 pela contribuinte acima identificada, na qual indicou crédito de R\$ 62.306,99 resultante de pagamento indevido ou a maior originário de DARF relativo à receita de código 2469, do período de apuração de 30/11/2004, no valor originário de R\$ 62.306,99.*

*A Delegacia de origem, em análise datada de 07/10/2009 (fl. 07), asseverou que "Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado, foi constatada a improcedência do crédito informado no PER/DCOMP por tratar-se de pagamento a título de estimativa mensal de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, caso em que o recolhimento somente pode ser utilizado na dedução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou CSLL do período'.*

*Assim, não homologou a compensação declarada.*

*Cientificada em 21/10/2009, a interessada apresentou, em 10/11/2009, manifestação de inconformidade na qual alega (fls. 18/24):*

*"O Banco procedeu a compensação via PER/DCOMP, utilizando-se do crédito de estimativa de CSLL base de novembro de 2004, no valor de R\$70.660,39 (..)*

*decorrente do valor pago indevidamente em 30.12.2004, considerando que a base estimada foi com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, para quitar os seguinte débito: IRPJ base estimada de agosto de 2006 no valor de R\$-56.938,27 (..) mais juros/multas, totalizando R\$70.660,39*

...

*O art. 74 da Lei 9.430/96, com a redação dada pela Lei 10.637/2002, estabelece que o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos*

*próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*Portanto, desde que configurado o crédito tributário, o direito à compensação decorre do mandamento legal contido no art. 74 da Lei 9.430/96.*

*O artigo 35 da Lei 8981/95, então, prevê que 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, no período em curso.*

*Entretanto, quando da análise da matéria o órgão Julgador m consideração apenas a literalidade do disposto no art. 10 da IN 600/2005.*

...

*Ocorre que o contribuinte, conforme permitido pelo art. 35 da Lei 8.981/95, emitiu balancete acumulado na apuração do lucro real por estimativa mensal e, assim, poderia realizar a compensação naquele período, na medida em que procedeu regularmente ao determinado pelo artigo 10 da IN 600/05, uma vez que a compensação ocorreu "ao final do período de apuração".*

*Aliás, a matéria foi devidamente elucidada pelo IN 900/08, conforme disposto no inciso IX, do § 3º, do art. 34, ao não proibir a compensação em comento...*

*... em conformidade com o disposto no art. 14 da Lei 11.488 de 15/06/2007 e a Medida Provisória nº 303/2006, alterando o art. 44, I da Lei 9.430/96, com base no Parecer PGFN/CDA nº 777/2008, de 30/04/2008, referente às penalidades aplicáveis, impõe-se o necessário afastamento da multa de mora respectiva.*

...

*Diante do exposto requer-se:*

*1 . A declaração de homologação da compensação realizada pelo recorrente, tendo em conta a inexistência de vedação legal apta a afastar a legalidade do procedimento utilizado pelo contribuinte, e, o conseqüente afastamento da cobrança ilegítima dos valores cobrados no despacho decisório ora impugnado;*

*2 . Ou, ainda, na remota possibilidade de manutenção da decisão administrativa de não homologação da compensação, requer-se, subsidiariamente, o afastamento da imposição da multa de mora no caso em questão, tendo em conta o disposto no art. 14 da Lei 11.488 de 15/06/2007 e a Medida Provisória nº 303/2006, alterando o art. 44, I da Lei 9.430/96, com base no Parecer PGFN/CDA n'777/2008, de 30/04/2008. "*

*É o relatório.*

A 3ª Turma da DRJ/Belém julgou procedente improcedente a manifestação de inconformidade, editando a seguinte ementa:

*ASSUNTO NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Ano-calendário: 2007*

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. ÔNUS DA PROVA.*

*Considera-se não homologada a declaração de compensação apresentada pelo sujeito passivo quando não reste comprovada a existência do crédito apontado como compensável. Nas declarações de compensação referentes a pagamentos indevidos ou a maior o contribuinte possui o ônus de prova do seu direito.*

*COMPENSAÇÃO. DCOMP. MULTA DE MORA. APLICABILIDADE.*

*Descabe excluir a multa de mora no caso de recolhimento com atraso, no caso caracterizado pela entrega da Dcomp em data em que o débito já estava vencido.*

Cientificado dessa decisão em 18/01/2011 (conforme AR, fl.78, verso), o contribuinte, inconformado, apresentou recurso voluntário ao CARF, em 02/02/2011 (fl.79-87), nos mesmos moldes da manifestação de inconformidade, acrescentando a que a 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção do CARF, decidiu através do acórdão 101-00303, de 20.05.2010 que os valores recolhidos indevidamente ou a maior a título de imposto de renda mensal para as empresas optantes pelo lucro real anual podem compensar desde o momento do recolhimento, não seguindo a regra de compensação com o devido na apuração anual. Cita decisão judicial no mesmo sentido.

Encaminhado ao CARF para julgamento, o presente processo foi distribuído por conexão a esta relatora, a pedido, tendo em vista sua relação intrínseca com o processo nº 10280.722848/2009-94, anteriormente distribuído à mesma, tornando-se principal em relação àquele, por ostentar a discussão sobre o crédito. Solicitou-se a inclusão em pauta na mesma sessão de julgamento a fim de evitar decisões conflitantes.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Presentes os pressupostos recursais, inclusive o temporal, o recurso deve ser conhecido.

A questão posta em análise resume-se à possibilidade ou não de apuração de pagamento indevido ou a maior de tributo recolhido de forma antecipada, consoante a modalidade de tributação pelo lucro real anual, para fins de compensação com outros débitos.

A matéria de direito a ser analisada neste caso foi objeto de julgamento por este mesmo colegiado na sessão de 16 de janeiro de 2012, ao tratar de recursos semelhantes, apresentados pelo mesmo contribuinte. Passo a expor os fundamentos adotados naquela oportunidade.

Sabe-se que o art. 74 da Lei nº 9.430/96 exige que o tributo a ser compensado seja passível de restituição. Resta definir se esse valor pago a maior, como alega a recorrente, pode ser incluído no conceito de indébito passível de restituição.

Inicialmente, deve ser bem compreendida a modalidade de tributação pela sistemática das bases estimadas. A pessoa jurídica sujeita à apuração pelo lucro real tem, como alternativa à regra geral de apuração trimestral, a opção pela apuração de IRPJ e CSLL em período anual, ficando obrigada a fazer os recolhimentos de IRPJ e CSLL por antecipação mensal sobre base de cálculo estimada (art. 222, RIR/99).

*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. 2º).*

*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).*

A base de cálculo estimada resulta de percentual aplicado sobre a receita bruta mensal, acrescido das demais receitas (art.223, RIR/99), porém, o contribuinte, a cada mês, pode suspender ou reduzir o pagamento do tributo devido sobre aquela base, desde que demonstre, através de balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do tributo calculado sobre o lucro real do período (art. 230, RIR/99).

*Art. 223. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observadas as disposições desta Subseção (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).*

.....

*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).*

O contribuinte pode permanecer recolhendo sobre as bases estimadas em função da receita mensal, durante todo o ano-calendário e, ao final, apurar o lucro real, ou, visualizando um cenário real de prejuízo ou lucro reduzido, pode elaborar balancete acumulado (o qual deverá refletir a situação contábil-fiscal desde o início do ano até o último dia do mês a que se refere), e apurar a base de cálculo real do tributo devido no período. Após comparar os valores recolhidos por estimativa com o que seria efetivamente devido à vista do balancete, o contribuinte tem o direito de suspender o recolhimento do mês, se houver diferença a maior já recolhida, ou reduzir o valor calculado com base na receita bruta até o limite da diferença a menor apurada. No mês seguinte, assim como nos posteriores, caso queira proceder a uma nova suspensão ou redução do tributo devido, a cada mês, com base na receita mensal, o contribuinte deverá efetuar o mesmo procedimento.

Nesse sentido dispõe a Instrução Normativa SRF nº 93, de 24 de dezembro de 1997, ainda em vigor, em seu art. 10:

*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, 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.*

Esta é, em suma, a sistemática da tributação pelo lucro real mensal, prevista no art. 2º da Lei nº 9.430/96, cuja opção tem caráter irrevogável durante todo o ano-calendário, conforme o art. 3º da mesma lei:

*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.*

*Art. 3º A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 1º, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro real, ou a opção pela forma do art. 2º será irretratável para todo o ano-calendário.*

Por sua vez, a Lei nº 8.981, de 20/01/95, é mais específica quanto ao papel dos balancetes como auxiliares para a determinação, não da base de cálculo para fins de recolhimento no mês, mas do limite do recolhimento com fulcro na base de cálculo estimada:

*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.*

[...]

*§ 4º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto neste artigo. (Incluído pela Lei nº 9.065, de 1995) (destaquei)*

Nota-se que, dentro da sistemática da tributação do lucro real anual, o levantamento de balancete de suspensão/redução acumulado de 1º de janeiro até o último dia de determinado mês serve unicamente para determinar qual o limite do recolhimento do tributo a ser realizado no mês, quando comparado com o tributo devido com base na receita bruta daquele mês. Caso, por exemplo, tenham sido efetuados recolhimentos durante os três primeiros meses do ano e se apure prejuízo fiscal, demonstrado através de levantamento mensal de balancetes acumulados, em todos os meses subsequentes, esses balancetes não servirão de comprovação de indébito em relação aos recolhimentos efetuados anteriormente, já que indébito não há. Por se tratar de fato gerador de natureza complexa, na tributação de IRPJ e CSLL pelo lucro real anual apenas a geração de saldo credor em função de prejuízo fiscal apurado ao final do ano-calendário dará ensejo à caracterização do indébito, na forma determinada pela legislação acima referida.

Quanto ao reconhecimento da possibilidade de restituição/compensação de indébito gerado a partir de recolhimentos indevidos a título de estimativas, cabe citar a evolução da legislação infralegal editada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, que, inicialmente, buscou coibir a utilização imediata de indébitos provenientes de estimativas recolhidas a maior, como se vê:

*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. (IN SRF nº 460, de 18/10/2004 e IN SRF nº 600, de 28/12/2005)*

Assim, a Administração apenas admitia a caracterização de indébito, em qualquer hipótese, após a verificação de saldo negativo na apuração anual do tributo, o qual seria atualizado, com juros à taxa SELIC, a partir do mês subsequente ao do encerramento do ano-calendário, consoante o disposto no Ato Declaratório Normativo SRF nº 03/2000:

*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.*

Desde 30/12/2008, contudo, com a edição da IN RFB nº 900, a restrição à restituição dos recolhimentos a título de estimativa deixou de existir na esfera administrativa:

*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.*

Mas, mesmo no período anterior à vigência dessa norma, pode-se entender pela inexistência de restrição no tocante ao aproveitamento de recolhimentos por estimativa efetuados a maior, caracterizados como indébito, tendo em vista que não caberia ao legislador infralegal criar distinção onde a lei não criou.

A interpretação *a contrario sensu* a norma legal que determina que o valor do imposto pago antecipadamente – na forma do art. 2º da Lei nº 9.430/96 – deve ser considerado na apuração anual, permite concluir que os excessos de recolhimento, considerando uma receita bruta indevidamente majorada ou um balancete retificado, por exemplo, caracterizam-se como indébitos desde o seu nascedouro.

Nesse sentido, cabe citar jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

*Ementa: RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS 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 nº 9101-00406, de 02/10/2009)*

A situação ora analisada, teoricamente, enquadra-se na hipótese de caracterização de indébito gerado por recolhimento a maior a título de estimativa.

Diante disso, deve ser afastado o entendimento restritivo quanto à possibilidade de aproveitamento das estimativas recolhidas a maior, dado pela DRF e confirmado pela DRJ, o que não implica na automática homologação da compensação pretendida.

O reconhecimento de direito creditório exige prova de sua liquidez e certeza, cumprindo ao contribuinte fazer prova inequívoca da base de cálculo correta do tributo que teria gerado o crédito.

Todavia, no presente caso, em razão da negativa de homologação da compensação por motivo de direito, deixou de ser analisado o aspecto fático do crédito, como a sua existência, suficiência e disponibilidade para fins de homologação da compensação pretendida.

A unidade de origem, responsável pela análise da compensação e, *a priori*, pela sua homologação, após verificar que se tratava de crédito decorrente de recolhimento efetuado a título de estimativa, estancou a análise nesse ponto. Concluindo não haver fundamentação jurídica para o pleito, conseqüentemente, deixou-se de verificar a fundamentação fática no caso. Assim, resta verificar, no caso concreto, a existência de elementos de prova do crédito alegado para fins de homologação da compensação pretendida.

Considerando a inexistência de prévia manifestação da autoridade competente sobre a liquidez e certeza do crédito, é de rigor que seja observada a competência original para a análise do crédito, não competindo a este órgão de julgamento em segunda instância manifestar-se pela primeira vez sobre os elementos fáticos do processo.

Processo nº 10280.905561/2009-06  
Acórdão n.º **1202-00.849**

**S1-C2T2**  
Fl. 118

---

Assim, é possível concluir que, embora o direito seja bom, a homologação da compensação pretendida depende da comprovação da liquidez e certeza do crédito.

Com tais fundamentos, dou provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o argumento jurídico da não homologação, determinando o retorno do processo à unidade de origem para apuração da liquidez e certeza do crédito apontado na PER/DCOMP, bem assim a sua suficiência para quitar os débitos compensados, homologando ou não a compensação pretendida.

*(assinado digitalmente)*

Viviane Vidal Wagner