



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10680.916246/2009-93
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-002.486 – 1ª Turma
Sessão de 23 de novembro de 2016
Matéria COMPENSAÇÃO - INDÉBITO ESTIMATIVAS - SÚMULA CARF 84
Recorrente CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2005

ESTIMATIVAS. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação. Súmula CARF n° 84.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA EM ASPECTOS PRELIMINARES.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação pelos colegiados anteriores restringiram-se a aspectos preliminares, como a possibilidade do pedido. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superada esta preliminar, 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 conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial com retorno dos autos à unidade de origem. Declarou-se impedida de participar do julgamento a Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amadio, substituída pela Conselheira Livia de Carli Germano.

(assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Adriana Gomes Rêgo, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal De Araújo, Livia de Carli Germano (suplente convocada em substituição à Conselheira Daniele Souto Rodrigues Amádio) e Demetrius Nichele Macei (suplente convocado). Ausente, justificadamente, o Conselheiro Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

CEMIG DISTRIBUIÇÃO S/A, recorre a este Colegiado, por meio do Recurso Especial de e-fls. 151/179, contra o Acórdão nº 1102-00.291 (fls. 115 e ss do volume 1 digitalizado) que, por unanimidade de votos, negou provimento ao Recurso Voluntário, de forma a não reconhecer o direito creditório indicado para compensação a título de indébito de estimativa de IRPJ. Transcreve-se a ementa do acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

IRPJ. ANTECIPAÇÕES DO TRIBUTO DEVIDO NO FINAL DO ANO-CALENDÁRIO. COMPENSAÇÃO.

Os recolhimentos mensais do IRPJ calculados sobre a receita bruta auferida i nesses períodos, as denominadas estimativas, caracterizam meras antecipações do imposto a ser apurado com o balanço patrimonial levantado no final do ano-calendário. A feição de pagamento, modalidade extintiva da obrigação tributária, só se exterioriza em 31 de dezembro, pois aí ocorrente o fato gerador do imposto de renda de pessoa jurídica optante pelo regime de tributação do lucro real anual.

Do confronto entre o montante antecipado ao longo do ano-calendário e o quantum do tributo apurado em 31 de dezembro poderá resultar saldo de imposto a pagar ou saldo negativo de IRPJ, este último, pagamento a maior que o devido, é passível de restituição ou compensação, sobre o qual serão acrescidos de juros à taxa Selic contados a partir de 1º de janeiro subsequente.

Eventuais diferenças, a maior, de estimativas recolhidas podem ser compensadas com estimativas mensais devidas ao longo do ano-calendário em curso, dada a mesma natureza de antecipação, não, porém, com qualquer outro tipo de dívida.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/12/2005

DIREITO CREDITÓRIO.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da certeza e liquidez quanto ao crédito que pretende seja reconhecido junto à Fazenda Pública.

A Recorrente apontou divergência jurisprudencial no que toca à possibilidade de utilizar, em compensações, direito creditório a título de estimativas recolhidas em valores maiores que os devidos. Indicou como paradigma o acórdão nº 105-16.205, que tem a seguinte 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.

Nas razões meritórias de defesa, alega a recorrente, em resumo, que os arts. 2º e 74 da Lei nº 9.430, de 1996, não vedam a compensação de estimativas e a única restrição nesse sentido vinha do art. 14 da IN SRF nº 600/2005, que já se encontra revogada.

Afirma que o entendimento no sentido de que é possível a compensação de indébitos de estimativa já se encontra consolidado no atual CARF, tendo por precursores acórdãos proferidos no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes.

Observa que, para definir o que se considera valor indevido é imprescindível verificar as condições sob as quais o valor pago a título de estimativa se revela indevido, o que não foi objeto de análise nos autos e que não está questionando a possibilidade de compensar seus créditos, recolhidos por antecipação, após o fechamento do balanço anual, o que lhe dá a certeza do pagamento indevido, nos moldes da legislação em vigor. Questiona, tão somente, o entendimento equivocado do acórdão recorrido que vedou a compensação de créditos apurados após o transcurso do período anual.

Menciona a Solução de Consulta nº 285/2009, da 9ª RF, embasada na IN SRF nº 900, de 2008, que suprimiu a vedação antes imposta pela IN SRF nº 600, de 2005, bem como julgados do STJ e STF.

Ao final pede seja dado provimento ao Recurso com conseqüente reforma da decisão recorrida.

Pelo Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial de e-fls. 264/267, a presidência da Primeira Câmara da Primeira Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, deu seguimento ao Recurso Especial.

Na seqüência, a PFN apresenta Contrarrazões (e-fls. 270/278), na qual afirma que o acórdão recorrido deve ser mantido por seus próprios fundamentos.

Assinala que para fazer jus à compensação o contribuinte deve observar todos os ditames legais, sob pena de, a bem do princípio da legalidade e da indisponibilidade do interesse público, não ser possível o almejado encontro de contas e que, no caso, não foi observado requisito indispensável de correlação entre o disposto na DCTF e na DCOMP para

fins de verificação da existência de crédito não foi cumprido, pois o contribuinte não retificou a tempo a DCTF que continha o suposto erro de fato no preenchimento.

Aponta que, ademais, o interessado, juntamente com a manifestação de inconformidade apresentada, não juntou provas capazes de corroborar a existência do alegado direito creditório, não se tratando de mero erro formal, mas sim de descumprimento de condições para a validade da compensação como exige a legislação, e, neste ponto, como exige a lei, todos os procedimentos devem ser respeitados.

Ao final pede seja negado provimento ao apelo especial e que seja mantido o acórdão recorrido.

Em 29/09/2015 (e-fl. 285) a recorrente apresenta nova petição pela qual, além de reiterar as razões deduzidas no Recurso Especial, invoca preliminar de nulidade do acórdão recorrido, por preterição do direito de defesa, alegando que o relator do voto proferido nesse acórdão inovou na fundamentação dada para indeferir o pleito e negar provimento ao Recurso Voluntário, eis que não fora aventada, nas fases anteriores do contencioso, a questão da prova da liquidez e certeza do indébito.

Nesse sentido aduz que em nenhum momento fora intimada a apresentar elementos que comprovassem a certeza e liquidez do crédito pleiteado, e que esse elemento surpresa tolhe o seu direito de se defender adequadamente das acusações que lhe são imputadas.

Invoca jurisprudência administrativa e finaliza pedindo a anulação do acórdão recorrido, por inovação na fundamentação e conseqüente prejuízo ao direito de defesa.

É o relatório.

Voto

Conselheira Adriana Gomes Rêgo - Relatora

Preliminares

O Recurso Especial é tempestivo, eis que a recorrente foi cientificada do acórdão combatido, em 15/09/2011, como atesta o AR de fl. 121 do volume 1 digitalizado, e apresentou a peça recursal em 29/09/2011, como prova o carimbo do protocolo de recebimento.

Contudo, o adendo apresentado em 29/09/2015 não deve ser conhecido. Alegações e documentos apresentados depois do prazo de quinze dias, com vistas a complementar o Recurso Especial, não podem ser considerados, para fins de verificação de sua admissibilidade (art. 67, § 13, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 2015 e alterações).

Assim, a recorrente teve o prazo regimental de 15 dias para levantar em suas razões de Recurso Especial eventuais questões preliminares como a trazida no adendo, eis que

teve ciência de todos os fundamentos adotados pelo acórdão recorrido, não havendo qualquer justificativa para apresentar outras alegações de defesa após esse prazo.

Mérito

A questão da possibilidade de aproveitamento de indébitos a título de estimativa de IRPJ e de CSLL como direito creditório em declarações de compensação já foi amplamente discutida neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. A partir desses debates, passaram a ser proferidas decisões reiteradas em determinado sentido, o que levou à edição da Súmula CARF nº 84, que dispõe:

Súmula CARF nº 84: Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.

Até a edição da Súmula CARF nº 84, a discussão a respeito da questão, no âmbito do antigo Conselho de Contribuintes, e até do próprio CARF, era tormentosa. Havia aqueles que comungavam do entendimento esposado pelas autoridades administrativas da DRF, da DRJ e até mesmo do colegiado *a quo*, 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.

Devido a essa interpretação, não haveria que se falar em fluência de juros a partir do recolhimento indevido da estimativa, mas, somente a partir do mês subsequente ao 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 era válida e dotada de fundamentos. Ao afastar entendimentos contrários no sentido de que o artigo 74 da Lei nº. 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 teorizava o entendimento de que não haveria necessidade de se inserir dispositivo específico nesse 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 nº. 600, de 2005 (também previsto na IN SRF nº 460, de 2004), destacavam 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.

Contudo, surgiram robustas interpretações em outro sentido, apoiadas em fortes e sólidos argumentos, como aquelas muito bem deduzidos pela Conselheira Edeli Pereira Bessa, no voto proferido no Acórdão nº 1101-00.586, de 4/10/2011, cuja transcrição julgo apropriada:

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 nº. 9.430/96, pela Medida Provisória nº. 66/2002, atualmente transportado para o § 14 desde a edição da Lei nº. 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 nº 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 nº. 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 nº 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.

Eventualmente, poder-se-ia dizer que não é possível a formação de indébitos em recolhimentos estimados em razão de eles não 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 regra geral de apuração trimestral destas bases de cálculo. Esta interpretação,

porém, , exigiria que a Administração Tributária se posicionasse contrariamente à formação de débitos de estimativas a qualquer tempo, e não apenas na vigência das Instruções Normativas que veicularam a dita proibição, como já verificado em outros litígios apreciados por esta Relatora.

Por certo, há questões de ordem operacional que merecem a atenção da Administração Tributária, especialmente quanto a eventuais abusos na alegação de débitos desta natureza, com vistas a antecipar a utilização de saldo negativo que somente se formaria ao final do ano-calendário. Todavia, como já concluí em voto anterior apresentado a esta Turma, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei nº 9.430/96, tenho que a supressão da vedação veiculada com a Instrução Normativa RFB nº 900/2008 melhor se adequou sistemática de apuração anual do IRPJ e da CSLL.

Todavia, esta Relatora já concluiu, em voto anterior apresentado a esta Turma, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei nº 9.430/96, que a supressão da referida vedação, veiculada com a Instrução Normativa RFB no 900/2008, melhor se adequou a sistemática de apuração anual do IRPJ e da CSLL. Transcrevo, a seguir, minha manifestação acerca da matéria:

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 débitos 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.

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.

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 a taxa SELIC a partir do mês subsequente ao do encerramento do ano-calendário:

O SECRETARIO 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 (6r.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

De outro lado é possível interpretar 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)

O mesmo raciocínio é aplicável às estimativas de CSLL, na medida em que a Lei nº 9.430/96 determina a sua apuração em consonância com o dispositivo antes citado:

Art. 28. Aplicam-se à apuração da base de cálculo e ao pagamento da contribuição social sobre o lucro líquido as normas da legislação vigente e as correspondentes aos arts. 1º a 3º, 5º a 14, 17 a 24, 26, 55 e 71, desta Lei.

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, friso, 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 se admite, aqui, que a 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.

É o que ocorre no presente caso, em que a recorrente alega que errou ao apurar e pagar a estimativa de IRPJ relativa ao mês de janeiro de 2005, em valor maior que o devido, e assim apontou o indébito para compensação com outros tributos, posteriormente, inclusive, à apuração do ajuste anual em 31/12/2005, já que as DCOMP foram formalizadas em dezembro de 2006. E não há nada nos autos que permita concluir que a recorrente não tenha, de fato, errado na apuração e no pagamento da estimativa de IRPJ, do mês de janeiro de 2005.

Assim, como a não homologação decorreu de norma que foi inclusive alterada pela própria Administração Tributária, é de se afastar essa motivação.

Porém, para que ocorra a homologação da compensação, é necessária a prova da existência, suficiência e disponibilidade do indébito alegado.

Afasto, contudo, a arguição da PFN no sentido de que a recorrente não teria feito a prova do indébito e, por tal razão, seu pedido deve ser negado. Ora, o único fundamento das decisões que não homologaram as compensações declaradas nos autos foi a impossibilidade jurídica do pleito. Mas, como visto por tudo o que até aqui foi dito, e em respeito à Súmula CARF nº 84, verifica-se ser possível, sim, o aproveitamento de indébitos de estimativa de IRPJ e de CSLL em pedidos de restituição ou declarações de compensação.

Logo, a homologação expressa exige que a recorrente 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 pleiteado e a correspondente disponibilidade, mediante prova de

que não se valeu desta antecipação para liquidação do IRPJ devido no ajuste anual, ou para formação do correspondente saldo negativo.

E isso 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.

Ante todo o exposto, voto no sentido de DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Especial da Contribuinte, para, aplicando a Súmula CARF nº 84, reconhecer a possibilidade de formação de indébitos em recolhimentos por estimativa, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela unidade de origem, com o consequente retorno dos autos à jurisdição da contribuinte, para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação.

É como voto.

(assinado digitalmente)
Adriana Gomes Rêgo