



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

Processo nº 10865.908710/2009-18
Recurso nº 999.999 Voluntário
Acórdão nº 1802-001.850 – 2ª Turma Especial
Sessão de 12 de setembro de 2013
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente ABENGOA BIOENERGIA SANTA FÉ LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO ENTRE ESTIMATIVAS DO MESMO TRIBUTO NO MESMO ANO

1. O que se restitui ou compensa, em regra, é o saldo negativo (seja de IRPJ ou de CSLL), e não as estimativas destes tributos, mas esse entendimento restritivo em relação à restituição/compensação de estimativas merece ponderações, especialmente quando o débito a ser compensado corresponde a outra estimativa do mesmo tributo e no mesmo ano.

2. Na sistemática de apuração anual todos os recolhimentos de estimativa feitos ao longo do ano contribuem igualmente nesta apuração, independentemente do mês a que se refira cada um deles.

3. A razão para a apresentação de PER/DCOMP, objetivando deslocar excedentes de estimativa entre os meses de um mesmo ano, é apenas de evitar a aplicação da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa em um determinado mês, enquanto há excesso em outro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001

Autenticado digitalmente em 01/10/2013 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA, Assinado digitalmente em

01/10/2013 por JOSE DE OLIVEIRA FERRAZ CORREA, Assinado digitalmente em 20/10/2013 por ESTER MARQUES

LINS DE SOUSA

Impresso em 21/10/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Processo nº 10865.908710/2009-18
Acórdão n.º **1802-001.850**

S1-TE02
Fl. 3

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que manteve a negativa de homologação em relação a declaração de compensação apresentada pela Contribuinte, nos mesmos termos que já havia decidido anteriormente a Delegacia de origem.

Os fatos que deram origem ao presente processo estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 14-35.125, às fls. 94 a 104:

Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face de Despacho Decisório em que foi apreciada a PER/DCOMP de nº 31839.64792.030907.1.7.04-3813, por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débito de IRPJ (código de receita: 2362) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (IRPJ: 2362).

Por intermédio do despacho decisório de fl. 01, não foi reconhecido qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não-homologada a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que não foi confirmada a existência do crédito informado "por tratar-se de pagamento a título de estimativa mensal de pessoa jurídica tributada pelo 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".

Irresignada, interpôs a contribuinte manifestação de inconformidade de fls. 08/11, acompanhada dos documentos de fls. 12/43, na qual alega, em síntese, que: a) no mês de setembro/2006, apurou base de cálculo positiva do IRPJ, no valor de R\$ 72.554,03, conforme consta da Ficha 11 da DIPJ/2007, gerando IRPJ a pagar na cifra de R\$ 10.883,10; b) no dia 10/11/2006, efetuou pagamento a maior no valor de R\$ 65.753,11; c) no mês de dezembro/2006, a manifestante apurou base de cálculo positiva no valor de R\$ 1.965.005,13, o que gerou IRPJ a pagar, em 31/01/2007, no valor de R\$ 363.988,42; d) do referido valor devido, R\$ 48.764,69 foram compensados na data de 03/09/2007; e) a compensação levada a efeito pela Manifestante revestiu-se de caráter inteiramente satisfativo do crédito tributário da Receita Federal; f) sob o aspecto legal carece de fundamento a glosa da compensação levada a efeito pela Manifestante; g) o órgão julgador da RFB buscou fundamento para impugnar a compensação no artigo 10 da Instrução Normativa nº 600/2005; h) a própria Receita Federal, contudo, entendendo ser imperioso e justo que as empresas tenham efetuado pagamento indevido ou a maior em meses anteriores, houve por bem alterar o artigo 10 da IN SRF nº

600/2005, a teor do artigo 11 da IN RFB nº 900/2008, para excluir do texto do artigo 10 as disposições: “bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que e faturar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal.”; i) tratando-se de pagamento indevido e não de retenção indevida, a Manifestante não está limitada a somente utilizar o indébito no final do período de apuração.

Como mencionado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP manteve a negativa em relação à compensação, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 10/11/2006

RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. ANTECIPAÇÃO.

Os recolhimentos de IRPJ por estimativa são meras antecipações, não sendo passíveis de restituição, a não ser após a apuração de saldo negativo ao final do ano-calendário.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Data do fato gerador: 10/11/2006

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 09/03/2012, a Contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/04/2012, onde reitera os mesmos argumentos de sua manifestação de inconformidade, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Além disso, informa que está juntando aos autos cópias das fichas 11 e 12-A da DIPJ/2007; extratos dos pagamentos referentes ao IRPJ do ano 2006, efetuados no código 2362; Livro LALUR; e as DCTF dos períodos envolvidos.

Este é o Relatório.

Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A Contribuinte questiona decisão que não homologou declaração de compensação por ela apresentada em 31/01/2007 (conforme consulta ao sítio da Receita Federal) e retificada em 03/09/2007, na qual utiliza um alegado crédito decorrente de pagamento a maior referente à estimativa de IRPJ do mês de setembro/2006.

Tanto na DCTF quanto na DIPJ, a Contribuinte informou débito de estimativa de IRPJ para o mês de setembro/2006 no valor de R\$ 10.883,10, mas para quitar este débito, ela realizou um pagamento de R\$ 65.753,11, em 10/11/2006.

Esta seria a origem do pagamento a maior, que ela pretendeu compensar com a apresentação do PER/DCOMP ora examinado.

O crédito informado no PER/DCOMP corresponde a uma parte do referido pagamento (R\$ 47.813,21), e o débito objeto da compensação é referente à parcela da estimativa de IRPJ do mês de dezembro/2006, no valor de R\$ 48.764,69.

A negativa da Delegacia de origem foi amparada no entendimento de que os recolhimentos de estimativa mensal só poderiam ser utilizados 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.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando que realizou pagamento a maior para a estimativa de IRPJ do mês de setembro/2006.

Ela destacou também que houve alteração no texto contido no art. 10 da IN SRF nº 600/2005, modificando a regra que restringia a compensação de pagamento indevido ou a maior de estimativas.

Na seqüência, a Delegacia de Julgamento (DRJ) manteve a negativa em relação à compensação.

De acordo com a decisão de primeira instância administrativa, os “recolhimentos mensais por estimativa” a maior efetuados durante o ano-calendário pela interessada não seriam pagamentos passíveis de compensação.

Ainda segundo a DRJ, mesmo que se admitisse o recolhimento a maior de estimativa como pagamento indevido ou a maior passível de restituição/compensação, a Contribuinte não teria se desincumbido do ônus de demonstrar a certeza e liquidez do alegado direito creditório.

No que toca à comprovação de um indébito, é importante lembrar que o processo administrativo fiscal não contém uma fase probatória específica, como ocorre, por exemplo, com o processo civil.

Especialmente nos processos iniciados pelo Contribuinte, como o aqui analisado, há toda uma dinâmica na apresentação de elementos de prova, uma vez que a Administração Tributária se manifesta sobre esses elementos quando profere os despachos e decisões com caráter terminativo, e não em decisões interlocutórias, de modo que não é incomum a carência de prova ser suprida nas instâncias seguintes.

É por isso também que antes de proferir o despacho decisório, ainda na fase de auditoria fiscal, pode e deve a Delegacia de origem inquirir o Contribuinte, solicitar os meios de prova que entende necessários, diligenciar diretamente em seu estabelecimento (se for o caso), enfim, buscar todos os elementos fáticos considerados relevantes para que na sequência, na fase litigiosa do procedimento administrativo (fase processual), as questões envolvam mais a aplicação das normas tributárias e não propriamente a prova de fatos.

Tudo isso porque não há uma regra a respeito dos elementos de prova que devem instruir um pedido de restituição ou uma declaração de compensação. Pelas normas atuais, aplicáveis ao caso, nem mesmo há como anexar cópias de livros, de DARF, de Declarações, etc., porque os procedimentos são realizados por meio de declaração eletrônica - PER/DCOMP.

Na sistemática anterior, dos pedidos em papel, de acordo com o § 2º do art. 6º da IN SRF 21/1997, a instrução dos pedidos de restituição de imposto de renda de pessoa jurídica se dava apenas com a juntada da cópia da respectiva declaração de rendimentos, e a apresentação de livros e outros documentos poderia ocorrer no atendimento de intimações fiscais, se fosse o caso.

Este contexto permite notar que a instrução prévia, ainda na fase de Auditoria Fiscal, evita uma sequência de negativas por falta de apresentação de documentos em relação aos quais a Contribuinte, em alguns casos, nem mesmo foi intimada a apresentar, o que poderia implicar em cerceamento de defesa.

No caso concreto, a Delegacia de Julgamento concluiu que a Contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar a certeza e liquidez do alegado direito creditório, mediante as seguintes considerações:

[...]

Por tudo isso, conclui-se que os “recolhimentos mensais por estimativa” a maior efetuados durante o ano-calendário pela interessada não são pagamentos passíveis de compensação em cada mês, pois não representam créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda, conforme pressupostos definidos nos artigos 165 e 170 do CTN, bem como no art. 74, caput, da Lei 9.430/96, vez que a lei permite a compensação de valor pago de tributo, quando este se referir à modalidade de extinção de obrigação tributária, o que não abrange o recolhimento por estimativa, por não significar extinção de crédito tributário.

Noutro giro, ainda que se admitisse o recolhimento a maior de estimativa como pagamento indevido ou a maior de tributo, esta Turma de Julgamento tem reiteradamente consignado que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente, com análise da situação fática em todos os seus limites, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

Assim, caberia à recorrente trazer, por ocasião do presente contencioso, justificativas lastreadas em lançamentos contábeis que identificassem, inequivocamente, a base de cálculo do IRPJ do mês de setembro de 2006, o imposto de renda devido em meses anteriores (até agosto/2006) e os recolhimentos que deram origem ao indébito pretendido. Ainda mais, quando a contribuinte é pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que, nos termos do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.

Nesse contexto, indispensáveis, portanto, os registros contábeis de conta no ativo do imposto a recuperar, a expressão deste direito em balanços ou balancetes, regularmente transcritos nos livros “Diário” ou “Lalur”, a demonstração do resultado do exercício, etc., além dos registros pertinentes do livro “LALUR”, principalmente porque, para se antecipar ao ajuste anual (tributação pelo lucro real anual) e não ter que recolher tributo a maior durante o ano, a contribuinte levantou balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução.

Destarte, a juntada de documentos que demonstrem a efetividade e liquidez do crédito que a interessada aduz possuir e a comprovação de que referido crédito foi apurado e compensado de acordo com as normas legais é obrigação da pretendente. A par disso, assim dispõe o Código de Processo Civil, art. 333:

[...]

No caso presente, a recorrente, com o recurso a esta instância julgadora, não apresentou qualquer elemento contábil que comprovasse o indébito pleiteado.

Por tais razões, quando a contribuinte apresenta uma Declaração de Compensação, deve, necessariamente, demonstrar um crédito tributário a seu favor, para extinguir um débito tributário constituído em seu nome, de forma que o reconhecimento do indébito tributário deve ser o fundamento fático e jurídico de qualquer declaração de compensação.

Ora, tal qual o pagamento de tributos e contribuições, que necessita, para convalidar o recolhimento efetuado, de uma série de atos do sujeito passivo, como manter escrituração contábil, baseada em documentos hábeis e idôneos, e a partir desta

documentação determinar o tributo devido e recolher o correspondente valor, a restituição também almeja, para materializar o indébito, atividade semelhante.

A propósito do tema, cumpre destacar o informativo de jurisprudência do STJ de nº 320, de 14 a 18 de maio de 2007, que trouxe o seguinte julgado:

*RESTITUIÇÃO. INDÉBITO. PROVA.
RECOLHIMENTOS.*

*A recorrente aduz que a eventual restituição, se cabível, haveria de ser respaldada em prova documental, acostada na inicial, dos valores efetivamente pagos com as devidas comprovações de recolhimento, e ante tal incerteza não pode ser a União condenada à restituição dos valores postulados (pela via da compensação), sob pena de infração ao princípio do enriquecimento sem causa. Isso posto, a Turma deu provimento ao recurso ao argumento de que **o pressuposto fático do direito de compensar é a existência do indébito. Sem prova desse pressuposto, a sentença teria caráter apenas normativo, condicionada à futura comprovação de um fato.** REsp 924.550-SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 15/5/2007. (gn)*

Nesse sentido, na declaração de compensação apresentada, o indébito não contém os atributos necessários de liquidez e certeza, os quais são imprescindíveis para reconhecimento pela autoridade administrativa de crédito junto à Fazenda Pública, sob pena de haver reconhecimento de direito creditório incerto, contrário, portanto, ao disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN).

*Diante de todo o exposto, **VOTO** pela improcedência da manifestação de inconformidade.*

Cabe destacar, no entanto, que a Contribuinte não foi em nenhum momento intimada a apresentar quaisquer esclarecimentos ou documentos relativos ao seu PER/DCOMP.

Nesse sentido, também vale registrar que a prova tem sempre um aspecto de verossimilhança, que é medida em cada caso pelo aplicador do direito. Além disso, em razão da dinâmica do PAF quanto à apresentação de elementos de prova, como já mencionado acima, é a Autoridade Fiscal que, em cada caso, por meio de intimações fiscais, acaba fixando os critérios para a composição do ônus que incumbe à Contribuinte.

Na linha, então, do que apontou a Delegacia de Julgamento, a Contribuinte juntou ao recurso voluntário cópias das fichas 9-A, 11 e 12-A da DIPJ/2007; extratos dos pagamentos referentes ao IRPJ do ano 2006, efetuados no código 2362; Livro LALUR; e a DCTF dos períodos envolvidos.

Vê-se que a Contribuinte apurou as estimativas mensais de IRPJ em 2006 mediante balancetes cumulativos de suspensão/redução.

Até o mês de agosto, foram apuradas bases mensais negativas, e de setembro a dezembro bases mensais positivas crescentes (R\$ 1.965.005,13, em 31/12/2006).

Os valores discriminados na DIPJ como base de cálculo mensal das estimativas correspondem aos valores registrados mensalmente no LALUR.

A Contribuinte apurou para o mês de setembro/2006 uma estimativa de IRPJ no valor de R\$ 10.833,10, e realizou em 10/11/2006 um pagamento de R\$ 65.753,11 para quitar este débito.

Para fins do ajuste anual em 2006, foi computado o valor de R\$ 10.833,10 como estimativa de setembro.

E o PER/DCOMP apresentado serviu tão somente para deslocar uma parte do excesso do pagamento referente a setembro para a quitação de parcela da estimativa do mês de dezembro do mesmo ano.

Os documentos apresentados são suficientes para a homologação da compensação.

Desde o início, a negativa ao pleito da Contribuinte busca fundamento no argumento de que os recolhimentos de estimativa não podem ser objeto de restituição ou compensação, haja vista que eles só poderiam ser utilizados na dedução do IRPJ ou da CSLL devidos ao final do período de apuração anual, ou para compor saldo negativo de IRPJ ou CSLL do período.

Quanto a isso, é importante mencionar que tal entendimento já foi superado, inclusive com súmula editada pelo CARF:

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.

Mas a questão deste processo envolve aspectos que vão além desse debate sobre a possibilidade de restituição/compensação de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa.

Cabe registrar que de fato, em regra, o que se restitui ou compensa é o saldo negativo (seja de IRPJ ou de CSLL), e não as estimativas destes tributos.

Contudo, esse entendimento restritivo em relação à restituição/compensação de estimativas sempre mereceu ponderações, especialmente quando o débito a ser compensado corresponde a outra estimativa do mesmo tributo e no mesmo ano.

Isto porque na sistemática de apuração anual todos os recolhimentos de estimativa feitos ao longo do ano contribuem igualmente nesta apuração, independentemente do mês a que se refira cada um deles.

Tanto a apuração final (ajuste anual) quanto os balancetes mensais de suspensão/redução de tributo são cumulativos, computando-se neles todos os fatos e recolhimentos ocorridos a partir de primeiro de janeiro até o último dia do período a que se referam.

Assim, pela própria sistemática dos sucessivos Balancetes de suspensão/redução ao longo do mesmo ano, um eventual excesso de estimativa acaba sendo absorvido nos meses posteriores, para, ao final, ser levado como dedução no ajuste anual, independente do mês a que se refira. Para tanto, não seria nem mesmo necessária a apresentação de PER/DCOMP.

Com efeito, a Contribuinte tem o direito de computar o recolhimento em pauta na apuração de ajuste em 2006, seja como estimativa de setembro (ou mesmo outubro), seja como estimativa de dezembro.

No caso, a razão para a apresentação do PER/DCOMP, objetivando deslocar o valor de R\$ 47.813,21 de setembro para quitar estimativa de R\$ 48.764,69 em dezembro, é apenas de evitar a aplicação da multa isolada por insuficiência de recolhimento de estimativa em um mês, enquanto há excesso em outro.

Realmente, não há nada a obstar que parte do recolhimento a maior referente à estimativa de IRPJ de setembro/2006 seja utilizado para a quitação de parte da estimativa de IRPJ de dezembro do mesmo ano.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, para homologar a compensação, no limite do crédito reconhecido, observados os acréscimos legais cabíveis, conforme a data de envio do PER/DCOMP.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa