



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

Processo nº 10650.900560/2009-10
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-003.795 – 1ª Turma
Sessão de 13 de setembro de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CERRAGRI COMÉRCIO DE DEFENSIVOS AGRÍCOLAS LTDA.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2005

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. NÃO CONHECIMENTO.

1- Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar Súmula do CARF (RI-CARF, Anexo II, art. 67, §12). 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.

2- Outro aspecto é que a situação examinada pelo acórdão recorrido não é aquela em que o pagamento da estimativa é realizado em valor superior ao que seria devido conforme a lei, por erro da contribuinte. O acórdão recorrido reconheceu o direito creditório na forma de saldo negativo. Como a contribuinte tinha apurado prejuízo em 2005, entendeu-se que as estimativas recolhidas conforme a lei (sem erro de cálculo) configuravam saldo negativo. E o direito creditório reconhecido nestes autos (referente à estimativa de fevereiro/2005) representava uma parte desse saldo negativo.

3- O acórdão paradigma não serve para a caracterização da alegada divergência, seja porque ele afronta diretamente a Súmula CARF nº 84, seja porque ele tratou de situação diferente da examinada pelo acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial. Ausente, momentaneamente, a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo – Relator e Presidente em Exercício.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luis Flávio Neto, Viviane Vidal Wagner, Gerson Macedo Guerra, Demetrius Nichele Macei, Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência jurisprudencial quanto ao que se decidiu sobre direito creditório apurado a partir de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ.

A recorrente insurge-se contra o Acórdão nº 1802-01.120, de 01/02/2012, por meio do qual a 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por maioria de votos, deu provimento a recurso voluntário da contribuinte acima identificada, para fins de reconhecer direito creditório apurado a partir de recolhimento de estimativa mensal de IRPJ, na forma de saldo negativo.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/2005

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO - INDÉBITO FORMADO A PARTIR DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA MENSAL.

As estimativas mensais não podem ser objeto de restituição, e nem de compensação direta com outros tributos. O que se restitui ou compensa é sempre o saldo negativo. Mas isso não implica dizer que o exame do direito creditório fica inviabilizado porque a Contribuinte indicou como crédito o recolhimento feito a título de estimativa mensal, e não o saldo negativo do período, que é maior que o valor da estimativa a ser restituída/compensada. Tanto as retenções na fonte quanto as estimativas representam antecipações do devido ao final do período. Considerando que os recolhimentos a título de estimativa são referentes, no seu conjunto, a um mesmo período (ano-calendário), que o pagamento reivindicado como indébito corresponde ao mesmo período anual (2005) e ao mesmo tributo (IRPJ) do saldo negativo que seria restituível/compensável, e que a Contribuinte apurou prejuízo no período, as antecipações de pagamento configuram indébito a ser restituído ou compensado, eis que caracterizam a formação de saldo negativo, ainda que a Ficha 12-A da DIPJ não tenha sido devidamente preenchida. O art. 165 do CTN não condiciona o direito à restituição de indébito, fundado em pagamento indevido ou a maior, a requisitos dessa espécie. O que realmente interessa é a averiguação acerca

da existência e da liquidez do alegado crédito do Sujeito Passivo contra a Fazenda Pública.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencida a Conselheira Ester Marques Lins de Sousa, que negava provimento ao recurso.

A PGFN afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que tem sido dada em outros processos, relativamente à matéria acima mencionada.

Para o processamento de seu recurso, a PGFN desenvolve os argumentos a seguir:

DO CABIMENTO DO RECURSO ESPECIAL – DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL.

- o entendimento jurisprudencial adotado pela Câmara *a quo* diverge do posicionamento firmado pela 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária da Primeira Seção, no sentido da impossibilidade de compensação de estimativa paga a maior com outros tributos ou com o IRPJ de fatos geradores distintos;

- confira-se, na parte que interessa ao presente recurso, a ementa do acórdão paradigma 1102-00.291:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

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

Os recolhimentos mensais do IRPJ calculados sobre balancetes ou receita bruta, 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 ocorre 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.

- conforme expresso no voto condutor do acórdão paradigma, as antecipações indevidas efetuadas na forma de estimativa não dão ensejo à compensação com tributos outros ou com o próprio IRPJ e estimativas de períodos subsequentes, pois somente o imposto apurado no levantamento do balanço em 31 de dezembro pode ser compensado. Nesse sentido: [...];

- diante da mesma hipótese fática, inclusive analisando a tese - suscitada pelo contribuinte no caso paradigmático - de que a IN RFB nº 900/2008, ao não vedar expressamente o procedimento adotado pelo contribuinte, estaria a legitimá-lo, o acórdão recorrido adotou solução contrária. Para espantar qualquer dúvida acerca da divergência, calha transcrever o seguinte trecho do voto condutor: [...];

- destarte, demonstrada a divergência jurisprudencial diante do acórdão em anexo, encontram-se presentes os requisitos de admissibilidade do presente recurso especial, consoante o disposto no artigo 67 do Novo Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009;

DOS FUNDAMENTOS PARA A REFORMA DO R. ACÓRDÃO RECORRIDO.

A COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

- inicialmente, não se pode deixar de confrontar a argumentação segundo a qual a compensação das estimativas mensais com débitos tributários seria permitida por ausência de vedação legal;

- tal premissa está em descompasso com o regime jurídico da compensação tributária, cuja matriz foi inserida no art. 170 do Código Tributário Nacional: [...];

- com efeito, a efetivação da compensação tributária não depende apenas da inexistência de restrição legal, pressupondo necessariamente a autorização expressa por lei, observadas as condições e garantias definidas pelo legislador. Por sua vez, o dispositivo legal que autoriza a compensação tributária e estipula os seus requisitos é o artigo 74 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*: [...];

- dessa forma, a lei autoriza a compensação de créditos passíveis de restituição ou de ressarcimento com débitos próprios, relativos aos tributos administrados pela Receita Federal. No caso em exame, portanto, cumpre verificar se o pagamento a maior de estimativa enquadra-se no conceito de “crédito passível de restituição”;

- para tanto, é necessário analisar a legislação específica que define os contornos do regime de estimativas mensais;

O REGIME DE ESTIMATIVAS MENSAIS. IMPOSSIBILIDADE DE COMPENSAR DÉBITOS TRIBUTÁRIOS COM VALORES RECOLHIDOS A TÍTULO DE ESTIMATIVA, APÓS O ENCERRAMENTO DO RESPECTIVO ANO-CALENDÁRIO.

- como se sabe, a Lei nº 9.430/96 estabelece que, em regra, o imposto de renda das pessoas jurídicas é determinado com base no lucro real, por períodos de apuração trimestrais;

- não obstante, considerando que a maioria das empresas não dispõe de estrutura administrativa suficiente para apurar o IRPJ e a CSLL devidos de forma definitiva, na periodicidade trimestral, o legislador instituiu a possibilidade do contribuinte optar pela apuração anual dos tributos, exigindo como contrapartida o recolhimento das estimativas mensais, calculadas sobre a receita bruta e acréscimos;

- a Lei nº 9.430/96, inclusive, permite que o pagamento do valor estimado seja reduzido ou até suspenso através do levantamento de balanço ou balancete, no qual é efetuada a apuração do lucro real do período em curso, com a dedução dos valores já recolhidos durante o ano-calendário, nos termos do art. 35 da Lei nº 8.981/95, c/c os arts. 10 a 13 da IN SRF nº 93/97;

- ao exercer a opção pela periodicidade anual, o contribuinte submete-se a todas as regras concernentes a essa sistemática, cujo núcleo está previsto nos artigos 2º e 6º da Lei nº 9.430/96: [...];

- o montante recolhido a título de estimativa consiste em um dos fatores que, aliado a uma série de outros elementos, repercute no cálculo do IRPJ devido no encerramento do período de apuração. Pode-se dizer, nesse passo, que as estimativas são consideradas antecipações do tributo efetivamente devido em 31 de dezembro do ano-calendário;

- dessa forma, é intuitivo que as estimativas pagas ao longo dos meses são absorvidas na apuração definitiva do tributo, de maneira que, encerrado o período-base, não há que se falar em estimativa a pagar ou a restituir, mas apenas no saldo negativo ou positivo do IRPJ, como se infere a partir do art. 2º, § 4º, IV, c/c o art. 6º, § 1º, da Lei nº 9.430/96;

- por consequência, após a apuração anual do IRPJ, não é dado ao contribuinte pleitear a restituição de valores recolhidos a título de estimativa, tampouco indicar tais valores como créditos em DCOMP. Afinal, o pagamento da estimativa mensal é absorvido no cálculo do IRPJ efetivamente devido e, por inerência, repercute na composição do saldo positivo ou negativo do imposto. Cabe ao contribuinte, portanto, solicitar a restituição ou compensar (i) eventual saldo negativo de IRPJ, ou (ii) o pagamento a maior do imposto apurado em definitivo – diga-se de passagem, o que não foi observado pela recorrente;

- noutro giro, após o término do ano-calendário, não é dado ao Fisco exigir estimativas inadimplidas no curso do ano-base. De fato, em decorrência da absorção no cálculo do saldo do IRPJ, cabe ao agente fazendário efetuar o lançamento do tributo acaso devido;

- registre-se, por oportuno, que esse é o entendimento adotado na jurisprudência do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes, como exposto nos seguintes julgados: [...];

- essa peculiaridade, subjacente à sistemática de recolhimento por estimativa, foi explicitada no art. 10 da IN SRF nº 460/2004 (art. 10 da IN SRF nº 600/2005), *in verbis*: [...];

- logo, constata-se que o impedimento à compensação de estimativa após o final do ano-base não foi criado via Instrução Normativa, consubstanciando-se em aspecto inerente ao regime de apuração anual previsto nos artigos 2º e 6º da Lei nº 9.430/96;

- dessa forma, a compensação realizada pela recorrente deveria ser “não homologada” mesmo se o art. 10 da IN SRF nº 460/2004 sequer existisse, tendo em vista o obstáculo implícito na sistemática das estimativas mensais – em última análise, o fundamento legal do art. 10 da Instrução Normativa aludida (e, por conseguinte, da não homologação da compensação) é justamente o art. 2º, c/c o art. 6º da Lei nº 9.430/96;

- assim, ao optar pelo regime de apuração anual de IRPJ/ CSLL, a pessoa jurídica deve observar o sistema integralmente, e não apenas de forma parcial. Nessa linha de raciocínio, o pagamento da estimativa em valor superior ao calculado na forma da lei por erro da contribuinte não se caracteriza, de imediato, como “tributo pago indevidamente”. Com efeito, apenas por ocasião do ajuste anual é possível verificar se o montante recolhido por estimativa é efetivamente indevido, após a comparação ao IRPJ apurado em definitivo (i.e., através do cotejo entre a soma das estimativas mensais e o tributo determinado a partir da apuração anual). Em síntese: o pagamento a maior de estimativa, por si só, não se enquadra no conceito de crédito passível de restituição de que trata o art. 74 da Lei nº 9.430/96;

- portanto, na hipótese em que a contribuinte verifica, após o término do período-base, que efetuou pagamento de estimativa em montante superior ao devido (por exemplo, em virtude de equívoco no cálculo da receita bruta mensal), e que essa diferença não refletiu na apuração definitiva do tributo, o procedimento a ser adotado é a retificação da apuração anual, para que o recolhimento a maior da estimativa seja incorporado no saldo de IRPJ/CSLL – isto é, reduzindo o tributo a pagar ou majorando o saldo negativo;

- exemplificando, imagine-se que na apuração anual referente a 2003 tenha sido determinado o IRPJ a pagar no montante de R\$ 100.000,00, já consideradas as estimativas pagas no curso do ano-calendário. Ao final de março de 2004, a pessoa jurídica recolhe devidamente o saldo positivo do imposto. No entanto, em julho/2004, constata que a estimativa atinente a novembro/2003 foi recolhida em valor superior ao que seria devido, em decorrência de erro no cálculo da receita bruta daquele mês. De fato, a partir da receita bruta efetivamente auferida, a estimativa deveria ser paga na quantia de R\$ 5.000,00; porém, em função do equívoco mencionado, foi efetuado o pagamento de R\$ 10.000,00;

- nesse contexto, a questão que se coloca é: considerando as peculiaridades do regime de apuração anual de IRPJ/CSLL, a contribuinte poderia pleitear a restituição do valor recolhido a maior a título de estimativa mensal, após o encerramento do respectivo ano-calendário?

- ora, em observância à sistemática instituída pelos arts. 2º e 6º da Lei nº 9.430/96, a resposta só pode ser negativa, tendo em vista a natureza acessória atribuída pelo legislador aos recolhimentos efetuados a título de estimativas mensais, o que inviabiliza a sua “autonomização” em face do tributo apurado em definitivo;

- importa ressaltar, por oportuno, que o regime legal em análise não estabelece qualquer distinção entre (i) a estimativa mensal devidamente recolhida e (ii) o pagamento a maior da estimativa. Em ambos os casos, trata-se de pagamentos de estimativas mensais, meras antecipações do tributo efetivamente devido em 31 de dezembro do período-base. Por outras palavras, o recolhimento efetuado em valor superior à estimativa devida não

perde esse caráter acessório, de simples antecipação; ou seja, não deixa de ser um pagamento a título de estimativa mensal, que deve ser vinculado à apuração definitiva de IRPJ/CSLL;

- de volta ao exemplo proposto, após a constatação do recolhimento a maior da estimativa referente a novembro/2003, a contribuinte deveria retificar a apuração anual daquele período-base para incorporar a diferença a maior (i.e., R\$ 5.000,00) no saldo do IRPJ a pagar, o qual seria reduzido de R\$ 100.000,00 para R\$ 95.000,00. Dessa forma, considerando que em março/2004 já havia sido realizado o pagamento do IRPJ no montante de R\$ 100.000,00, estaria configurado o crédito de R\$ 5.000,00 relativo ao recolhimento a maior do imposto apurado em definitivo – e não da estimativa mensal, que deixa de existir após a apuração anual –, crédito passível de restituição/compensação, nos exatos termos dos arts. 2º e 6º, c/c o art. 74 da Lei nº 9.430/96;

- esse é o procedimento que mantém congruência em relação ao sistema de apuração anual de IRPJ/CSLL, na medida em que assegura a aplicação integral do regime, independentemente da exatidão no pagamento da estimativa mensal;

- afinal, a eventual admissão da restituição/compensação do recolhimento estimado a maior, após o transcurso do ano-calendário (como pleiteado pela recorrente), significaria que a sistemática de apuração anual seria aplicável parcialmente, apenas até determinado limite, qual seja, até o valor devido da estimativa mensal. Nessa lógica, os pagamentos acima desse patamar não estariam sob a égide do regime de apuração anual, equivale dizer, não representariam recolhimentos de estimativas, mas pagamentos “sui generis”. Todavia, esse raciocínio não é coerente ao sistema delineado pelos arts. 2º e 6º da Lei nº 9.430/96, haja vista que o legislador não estabeleceu essa distinção e, como se sabe, não é dado ao intérprete distinguir onde o legislador não o fez;

- enfim, considerando que os recolhimentos efetuados por estimativa mensal são absorvidos no cálculo do IRPJ devido ao final do exercício (e, por inerência, passam a compor o saldo positivo ou negativo da contribuição), não há possibilidade de compensá-los com outros débitos após o encerramento do ano-calendário, em face da inexistência de crédito;

- caberia à recorrente, portanto, indicar como crédito na DCOMP o saldo negativo do IRPJ (acaso existente), ou até mesmo o eventual pagamento a maior da contribuição apurada em definitivo no balanço anual. Entretanto, nos moldes em que foi declarada, a compensação subverte por completo a sistemática de apuração definida pelos arts. 2º e 6º da Lei nº 9.430/96, razão pela qual não deve ser homologada;

- resta, portanto, demonstrado que o presente acórdão não merece ser mantido, na medida em que a não homologação da compensação foi efetuada em conformidade à legislação tributária que disciplina a matéria em exame;

CONCLUSÃO.

- ante o exposto, requer a União (Fazenda Nacional) seja o presente recurso conhecido e provido, para que seja reformado o v. acórdão proferido pela e. Câmara *a quo*, nos termos acima aduzidos.

Quando do **exame de admissibilidade do Recurso Especial da PGFN**, o Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do Despacho nº 1200-

00.132, de 13/05/2013, deu seguimento ao recurso, fazendo a seguinte análise sobre a divergência suscitada:

[...]

I - Matérias objeto do recurso especial

O dissídio jurisprudencial se manifesta quanto à discussão da possibilidade de interposição de pedido de restituição ou de compensação para haver de volta o valor do recolhimento a título de estimativas maior que o devido.

[...]

III - Análise da admissibilidade do Recurso Especial

Seguem abaixo o acórdão apontado como sendo paradigma seguido de sua respectiva ementa:

Acórdão nº 1102-00.291

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 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 ocorre 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.

[...]

Do simples confronto da ementa e voto do acórdão recorrido com a ementa e voto do acórdão apontado como paradigma, é possível se concluir que houve o dissídio jurisprudencial. Isso porque se trata da mesma matéria fática e a divergência de julgados, nos termos Regimentais, refere-se a interpretação divergente em relação ao mesmo dispositivo legal, que no caso em questão é a discussão da possibilidade de interposição de pedido de restituição ou de compensação para haver de volta o valor do recolhimento a título de estimativas maior que o devido.

Assim, o mero cotejo entre as ementas e os votos (recorrido e paradigma) já é possível caracterizar a divergência, haja vista que tipifica tratamentos diferenciados, vez que, no recorrido conclui-se, que 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. Por sua vez, o acórdão apontado como sendo paradigma conclui, que após o término do ano-calendário, não é dado ao contribuinte pleitear a restituição de valores recolhidos a título de estimativa, tampouco indicar tais valores como créditos em DCOMP, já que o eventual pagamento a maior de estimativa também é absorvido no cálculo do IRPJ efetivamente devido e, por inerência, repercute na composição do saldo positivo ou negativo do imposto. Cabendo ao contribuinte, portanto, solicitar a restituição ou compensar eventual saldo negativo de IRPJ.

IV - Conclusão

Assim sendo, com fundamento nos artigos 68 e 69, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RI-CARF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, DOU SEGUIMENTO ao recurso especial, interposto pela Fazenda Nacional, para que seja reapreciada a discussão sobre a possibilidade de interposição de pedido de restituição ou de compensação para haver de volta o valor do recolhimento a título de estimativas maior que o devido.

Em 06/09/2013, a contribuinte foi cientificada do Acórdão nº 1802-01.120, do recurso especial da PGFN, e do despacho que deu seguimento a esse recurso, e ela não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Não há condições para se conhecer do recurso especial.

No recurso especial, a PGFN traz exemplos numéricos e argumenta:

- que o pagamento da estimativa em valor superior ao calculado na forma da lei por erro da contribuinte não se caracteriza, de imediato, como “tributo pago indevidamente”;

- que na hipótese em que a contribuinte verifica, após o término do período-base, que efetuou pagamento de estimativa em montante superior ao devido (por exemplo, em virtude de equívoco no cálculo da receita bruta mensal), e que essa diferença não refletiu na apuração definitiva do tributo, o procedimento a ser adotado é a retificação da apuração anual, para que o recolhimento a maior da estimativa seja incorporado no saldo de IRPJ/CSLL – isto é, reduzindo o tributo a pagar ou majorando o saldo negativo;

- que a compensação realizada pela recorrente deveria ser “não homologada” mesmo se o art. 10 da IN SRF nº 460/2004 sequer existisse;

- que o regime legal em análise não estabelece qualquer distinção entre (i) a estimativa mensal devidamente recolhida e (ii) o pagamento a maior da estimativa. Em ambos os casos, trata-se de pagamentos de estimativas mensais, meras antecipações do tributo efetivamente devido em 31 de dezembro do período-base;

- e que o recolhimento efetuado em valor superior à estimativa devida não perde esse caráter acessório, de simples antecipação; ou seja, não deixa de ser um pagamento a título de estimativa mensal, que deve ser vinculado à apuração definitiva de IRPJ/CSLL.

Um dos motivos para o não conhecimento do recurso é que o paradigma apresentado, que segue a mesma linha dos argumentos acima descritos, o Acórdão nº 1102-00.291, contraria frontalmente a Súmula CARF nº 84:

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.

E de acordo com o §12 do art. 67 do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o atual Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), não servirá como paradigma o acórdão que, na data da análise da admissibilidade do recurso especial, contrariar Súmula do CARF.

Mas há outro motivo ainda mais relevante pelo qual o recurso especial não deve ser conhecido.

É que o acórdão recorrido reconheceu o direito creditório na forma de saldo negativo, como evidencia a sua própria ementa, transcrita anteriormente.

A contribuinte tinha apurado prejuízo em 2005, e o entendimento do acórdão recorrido foi no sentido de que, como as estimativas são antecipações, elas foram convertidas em saldo negativo passível de restituição/compensação.

Vale a pena transcrever o voto que orientou o acórdão recorrido:

[...]

Conforme relatado, a Contribuinte questiona a não homologação de uma Declaração de Compensação enviada em 17/05/2006.

O crédito informado na DCOMP corresponde a um recolhimento no valor original de R\$ 37,10, a título de estimativa de IRPJ do mês de fevereiro/2005, e o débito a ser compensado também corresponde a IRPJ/estimativa, referente ao mês de dezembro de 2004.

A estimativa de fevereiro/2005 foi paga em 24/04/2006, com acréscimos legais. O DARF de fls. 124, que embasa o reivindicado crédito, indica a seguinte composição de valores:

[...]

A decisão recorrida está fundamentada nos seguintes termos:

(...)

O não reconhecimento do direito creditório ocorreu porque o crédito, indicado na Dcomp, refere-se a pagamento a título de estimativa mensal de imposto de renda da pessoa jurídica tributada pelo lucro real e somente pode ser utilizado na dedução do IRPJ devido ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ, no caso, do ano-calendário de 2005.

Aduz a contribuinte que os valores, pagos por estimativa, compõem o saldo negativo de IRPJ na apuração ao final do ano-calendário de 2005, pois a empresa fechou o ano com prejuízo. Assim, os créditos, objetos dos pedidos de compensações, relativos a pagamentos indevidos ou a maiores a título de estimativa mensal, se referem especificamente ao saldo negativo desse ano.

Da análise dos documentos extraídos dos sistemas informatizados da RFB, fls. 78 a 86, verifica-se que não consta na DIPJ/2006, apresentada pela contribuinte em 28/06/2006, mais especificamente na Ficha 12-A "CÁLCULO DO IR SOBRE O LUCRO REAL PJ EM GERAL", a apuração do saldo negativo para o ano-calendário de 2005.

Constata-se ainda que a contribuinte promoveu o cancelamento, através de retificação da DCTF em 18/04/2006, de todos os valores declarados a título de estimativa mensal do referido ano.

Sobre a situação fática supra evidenciada, conclui-se que o direito creditório, indicado na Dcomp, refere-se, na verdade, ao pagamento

relativo à estimativa devida mensalmente e não ao saldo negativo, conforme alegado, não havendo que se falar em erro de fato.

E mais, a pretensão da requerente, aduzida na manifestação de inconformidade, no sentido de alterar a origem do crédito, de pagamento a maior de estimativa para saldo negativo, equivale a um pedido de retificação do crédito. Tal solicitação não é possível nessa fase processual.

(...)

Além disso, a análise de pedido de retificação da Dcomp é de competência da DRF de jurisdição do contribuinte. Nas lides que versam sobre declaração de compensação, a Delegacia de Julgamento somente possui competência para apreciar manifestação de inconformidade contra a não-homologação das compensações declaradas, de acordo com disposições contidas no Regimento Interno da RFB, aprovado pela Portaria MF nº 587, de 2010.

A empresa não apresentou pedido de retificação da DCOMP anteriormente à ciência (02/04/2009 - fl. 76) do Despacho Decisório eletrônico de fl. 3, que não homologou a compensação, e, pelas razões expostas acima, não cabe aqui ser formulado, tampouco apreciado.

Por todo o exposto, voto por julgar IMPROCEDENTE a manifestação de inconformidade e ratificar o Despacho Decisório de fl. 3.

Realmente, as estimativas mensais não podem ser objeto de restituição, e nem de compensação direta com outros tributos. O que se restitui ou compensa é sempre o saldo negativo.

Contudo, isso não implica dizer que o exame do direito creditório fica inviabilizado porque a Contribuinte indicou como crédito o recolhimento feito a título de estimativa mensal.

Não é incomum a ocorrência de processos em que pedidos de restituição/ compensação de IR/fonte ou IRPJ/estimativa são examinados na ótica de sua repercussão no resultado final do período, na medida em que contribuem para a caracterização de saldo negativo.

Isto porque tanto as retenções na fonte quanto as estimativas representam antecipações do devido ao final do período.

Na sistemática da apuração anual, caso haja tributo devido no encerramento do ano, as antecipações se convertem em pagamento definitivo. Por outro lado, se houver prejuízo fiscal, ou ainda se as antecipações superarem o valor do tributo devido ao final do período, fica configurado o indébito, a ser restituído ou compensado, mas somente a partir do ajuste.

No caso, a Contribuinte enviou a Declaração de Compensação após o encerramento do ano-calendário.

Também é importante destacar que os recolhimentos a título de estimativa são referentes, no seu conjunto, a um mesmo período (ano-calendário), e que embora a Contribuinte tenha indicado como crédito a ser compensado nestes autos apenas a estimativa de fevereiro/2005, e não o

saldo negativo total do ano, o pagamento reivindicado como indébito corresponde ao mesmo período anual (2005) e ao mesmo tributo (IRPJ) do saldo negativo que seria restituível/compensável.

A indicação do crédito como sendo uma das estimativas mensais (antecipação), e não o saldo negativo final, realmente, não pode ser obstáculo ao pleito da Contribuinte.

O que importa é saber se houve ou não apuração de tributo devido no ano-calendário de 2005, e qual a repercussão da estimativa em questão no ajuste final.

Vê-se, pela DIPJ acostada aos autos (fls. 172 a 195), que a Contribuinte apurou estimativas de IRPJ com base na receita bruta até o mês de abril/2005, e que a partir do mês de maio passou a apurar balancetes de suspensão, indicando prejuízo fiscal até o final do ano, com saldo negativo de IR a pagar em dezembro de 2005, no valor de R\$ - 10.821,08.

O fato de a Contribuinte não ter deduzido na Ficha 12-A da DIPJ (fls. 183) as estimativas recolhidas ao longo do ano com base na receita bruta, para fins de indicar nesta ficha o mesmo valor de R\$ -10.821,08 a título de saldo negativo não pode prejudicar a restituição/compensação do indébito.

Se ela apurou prejuízo no período, e este se encontra homologado, eis que não há nenhuma notícia de reversão do resultado por meio de auto de infração, as antecipações de pagamento configuram indébito a ser restituído ou compensado.

Como já mencionado, a estimativa é um pagamento, ainda que antecipado, e no caso de ela se configurar como um pagamento indevido, que caracteriza a formação de saldo negativo, subsiste o direito à repetição, mesmo diante de um equívoco no preenchimento da DIPJ (não preenchimento da Ficha 12-A).

Com efeito, o art. 165 do CTN não condiciona o direito à restituição de indébito, fundado em pagamento indevido ou a maior, a requisitos dessa espécie. O que realmente interessa é a averiguação acerca da existência e da liquidez do alegado crédito do Sujeito Passivo contra a Fazenda Pública.

Nesse mesmo passo, também não há maiores problemas em relação à retificação equivocada das DCTF, para zerar as estimativas mensais anteriormente declaradas/confessadas.

Em relação a isso, é importante lembrar que as estimativas declaradas em DCTF e não recolhidas, nem mesmo são encaminhadas à execução fiscal, porque o art. 44 da Lei 9.430/1996 prevê um tratamento específico para o caso de falta de recolhimento de estimativa, que consiste na aplicação de multa isolada.

Assim, o fato de não mais constar da DCTF o valor recolhido a título de estimativa, em razão da retificação desta declaração, não tem qualquer reflexo na formação/caracterização de saldo negativo a ser restituído/compensado.

A ausência de declaração em DCTF não suprime o efeito das antecipações que foram efetivamente recolhidas.

No caso, a estimativa foi paga e a Contribuinte apurou prejuízo no período, que se encontra homologado pelo decurso do tempo. Portanto, há o direito à repetição do que foi pago indevidamente, a título de antecipação.

Tratando-se de estimativa mensal efetivamente recolhida, o fato de o “débito” a título de estimativa não constar de DCTF é ainda mais irrelevante, eis que ao final do período em que se apurou prejuízo, o pagamento antecipado (correspondente àquele débito) passa a configurar indébito a ser restituído/compensado.

Finalmente, em relação ao caso sob exame, vale registrar que o recolhimento da estimativa de fevereiro/2005 se deu com acréscimos legais, em razão de atraso, e que a Contribuinte, corretamente, reivindicou a repetição apenas da rubrica principal.

Com o recolhimento da estimativa, ainda que em atraso, ela se desincumbe de seu dever de “antecipação”, e evita a aplicação da multa isolada prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996.

E em razão da apuração de prejuízo, a rubrica principal se apresenta como saldo negativo a ser restituído/compensado. Os acréscimos legais, por sua vez, eram e continuam sendo devidos em razão do atraso no recolhimento da estimativa, não gerando direito à repetição, porque a Contribuinte é obrigada ao recolhimento das estimativas (salvo se houver balancete de suspensão), ainda que posteriormente estas venham ser restituídas sob a forma de saldo negativo.

Diante do exposto, voto no sentido de dar provimento ao recurso, para homologar a compensação, no limite do crédito tributário reconhecido.

A situação examinada pelo acórdão recorrido não é aquela em que o pagamento da estimativa é realizado em valor superior ao que seria devido na forma da lei, por erro da contribuinte.

Se fosse esse o caso, até seria pertinente a controvérsia suscitada pela PGFN no recurso sob exame (reforçada pelo paradigma apresentado), questionando se o pagamento errado da estimativa poderia ou não, de imediato, ser tido como “tributo pago indevidamente”, passível de restituição/compensação.

Essa, aliás, é exatamente a questão que foi pacificada pela referida Súmula CARF nº 84.

Mas não é esse o contexto do acórdão recorrido.

Com efeito, o acórdão recorrido não reconheceu direito creditório decorrente de pagamento indevido ou a maior de estimativa, passível de restituição/compensação deste a data de seu recolhimento. Nos presentes autos, não houve nenhum erro no cálculo das estimativas.

Como já mencionado, o acórdão recorrido reconheceu o direito creditório na forma de saldo negativo. A parte inicial de sua ementa é bastante esclarecedora disso: “as estimativas mensais não podem ser objeto de restituição, e nem de compensação direta com outros tributos. O que se restitui ou compensa é sempre o saldo negativo”.

Como a contribuinte tinha apurado prejuízo em 2005, entendeu-se que as estimativas recolhidas conforme a lei (sem erro de cálculo) configuravam saldo negativo. E o direito creditório reconhecido nestes autos (referente à estimativa de fevereiro/2005) representava uma parte desse saldo negativo.

O acórdão paradigma não serve para a caracterização da alegada divergência, seja porque ele afronta diretamente a Súmula CARF nº 84, seja porque ele tratou de situação diferente da examinada pelo acórdão recorrido, conforme visto acima.

Desse modo, voto no sentido de NÃO CONHECER do recurso especial da PGFN.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo