



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10660.905575/2009-47
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-003.944 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 13 de junho de 2019
Recorrente SAO MARCO INDUSTRIA E COMERCIO LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Data do fato gerador: 31/05/2006

ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, com o acréscimo de juros à taxa SELIC, acumulados a partir do mês subsequente ao do recolhimento indevido, pode ser compensado, mediante apresentação de DCOMP. Eficácia retroativa da Instrução Normativa RFB nº 900/2008.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA EM ASPECTOS PRELIMINARES.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação restringe-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, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para admitir a possibilidade de formação de indébito em recolhimento por estimativa, não homologando de plano a compensação pretendida, em virtude da ausência de análise do mérito do pedido pelo Despacho Decisório, devendo ser verificada pela autoridade local da Receita Federal do Brasil a existência, a suficiência e a disponibilidade do crédito objeto da compensação.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogerio Borges, Caio Cesar Nader Quintella, Evandro Correa Dias, Leonardo Luis Pagano Gonçalves, Murillo Lo Visco, Barbara Santos Guedes (Suplente Convocada), Junia Roberta Gouveia Sampaio e Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Juiz de Fora (MG) assim ementado:

" ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/05/2006 a 31/05/2006

ESTIMATIVA MENSAL. PAGAMENTO A MAIOR.

A pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de IRPJ ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago na dedução do IRPJ ou CSLL ao final do período de apuração em que houve o pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou CSLL do período.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido"

O caso foi relatado pela instância *a quo*, nos seguintes termos:

" Trata o presente processo da Declaração de Compensação Eletrônica -Dcomp nº 17577.79002.150808.1.3.04-7426 (fls. 20 a 24), transmitida em 15/08/2008, cujo objeto é a compensação de débito(s) apurado(s) pela contribuinte com **crédito** oriundo de pagamento indevido de **IRPJ Estimativa Mensal**, efetuado por meio do DARF abaixo discriminado:

Código de Receita	Data de Arrecadação	Período de Apuração.	Principal	4 Valor Total do Darf
2362	30/06/2006	31/12/2006	68.465,50	68.465,50

A Delegacia da Receita Federal do Brasil - DRF em Varginha/MG, por meio do Despacho Decisório Eletrônico emitido em 07/10/2009 (fl. 3), **não homologou** a compensação declarada sob a alegação de que "... *Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado, foi constatada a improcedência do crédito informado no PER/DCOMP por tratar-se de pagamento a título de estimativa mensal de pessoa jurídica tributada 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*"

Devidamente cientificada, a contribuinte apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 1 a 3, na qual alega que:

- no período de apuração 31/05/2006, apurou IRPJ a recolher, código 2362, no valor de R\$ 792.165,13, débito este integralmente compensado em 30/06/2006, conforme declarações de compensação discriminadas em sua peça de defesa;
- equivocadamente, em 30/06/2006, efetuou o pagamento de R\$ 68.465,50, DARF n.º 2721025551, código de receita 2362, IRPJ, embora esteja tivesse sido integralmente compensado na Dcomp n.º 03054.95527.300606.1.3.09-6352;
- as compensações foram devidamente informadas na respectiva DCTF;
- verificado o pagamento indevido, em 15/08/2008, transmitiu o PER/Dcomp n.º 17577.79002.150808.1.3.04-7426;

Assim, requer o cancelamento do Despacho Decisório emitido e a consequente homologação da compensação declarada no presente processo.

É o relatório."

Inconformada com a decisão da Instância *a quo*, a recorrente interpôs recurso voluntário, no qual repisa os fundamentos trazidos em sua manifestação de inconformidade.

Voto

Conselheiro Evandro Correa Dias, Relator.

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade, pelo que dele se toma conhecimento.

Mérito

A discussão em relação à restituição ou compensação de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa, trata-se de matéria sobre a qual o CARF vem reiteradamente se posicionando pela sua possibilidade. Havendo inclusive a edição da Súmula CARF n.º 84, transcrita a seguir.

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

Cita-se nesse sentido, os acórdãos paradigmas: Acórdão n.º 1201-00.404, de 23/2/2011 Acórdão n.º 1202-00.458, de 24/1/2011 Acórdão n.º 1101-00.330, de 09/7/2010 Acórdão n.º 9101-00.406, de 02/10/2009 Acórdão n.º 105-15.943, de 17/8/2006.

O Acórdão n.º 1101-00.329, da lavra da conselheira Edeli Pereira Bessa, segue a jurisprudência consolidada no âmbito do Carf, cujos argumentos, adotados na presente decisão, são transcritos a seguir:

"É certo que a legislação consolidada no Regulamento do Imposto de Renda RIR/ 99 (art 895) autoriza a Receita Federal a expedir instruções necessárias à efetivação de compensação pelos contribuintes. No mesmo sentido veio também redigido o §5º incluído no art. 74 da Lei 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 entendo se verificar ainda que a Administração Tributária assim não a declare expressamente.

Relativamente aos indébitos de estimativas, não vejo como tratar a restrição inserta a partir da Instrução Normativa SRF nº 460/2004 como procedimental. Não vislumbro 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.

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

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

Todavia, como já conclui 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 à 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 indêbitos provenientes de estimativas recolhidas a maior, assim dispondo:

(Omissis)

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 indêbito. E este crédito, na forma da interpretação veiculada no Ato Declaratório Normativo SRF nº 03/2000, seria atualizado com juros à taxa SELIC a partir do mês subsequente ao do encerramento do ano-calendário.

De outro lado, porém, 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:

(Omissis)

Diante deste contexto, tem-se por formalmente correto o procedimento adotado pela recorrente: as estimativas recolhidas a maior não poderiam ser deduzidas na apuração anual do IRPJ, e o crédito dali decorrente, atualizado com juros à taxa SELIC a partir do recolhimento indevido, poderia ser utilizado em compensação, mediante apresentação de DCOMP, inclusive para liquidação do próprio IRPJ apurado no ajuste do mesmo ano-calendário, mas, evidentemente sem a dedução daquelas parcelas excedentes. Eventualmente a contribuinte pode, por facilidade operacional, computar estimativas recolhidas indevidamente na formação do saldo negativo, mas este procedimento em nada prejudica o Fisco, na medida em que desloca para momento futuro a data de formação do indêbito 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 vejo, ante o contexto que expus, obstáculo legal ao pedido de restituição ou a compensação deste indêbito antes de seu prévio cômputo na apuração ao final do ano-calendário. Comprovado o erro e, por consequência, o indêbito, 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 9.250/95 c/c art. 73 da Lei nº 9.532/97. Em consequência, por ocasião do ajuste anual, o contribuinte deve confrontar, apenas, as estimativas que considerou devidas, sob pena de duplo aproveitamento do mesmo crédito.

Ainda, ao interpretar 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, concluo 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 admito que o contribuinte, após apurar e recolher estimativa com base em balancete de suspensão/redução, sem o prévio confronto com o valor devido com base na receita bruta e acréscimos, pretenda como indébito o excedente que se verificaria caso tivesse adotado esta segunda sistemática para cálculo da estimativa. Da mesma forma, não lhe cabe, após efetuar recolhimentos com base na receita bruta e acréscimos, apurar estimativas mensais 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.

(Omissis)

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:

(Omissis)

No presente caso, a contribuinte alega que errou ao apurar a estimativa em balancete de suspensão/redução de dezembro/2004, e assim apontou o indébito constituído em 31/01/2005 para compensações com outros tributos, posteriormente, inclusive, à apuração do ajuste anual em 31/12/2004. Destaco que a DIPJ originalmente apresentada em 2005 já apontava a apuração da estimativa de dezembro/2004 com base em balancete de suspensão/redução.

Imperioso, portanto, para homologação da compensação, a confirmação da existência, suficiência e disponibilidade do indébito alegado. Ou seja, a homologação expressa exige que a contribuinte comprove, perante a autoridade administrativa que a jurisdiciona, o erro cometido no balancete de suspensão/redução de dezembro/2004, a sua adequação para a formação do indébito de R\$ 86.729.499,25, e a correspondente disponibilidade, mediante prova que não se valeu desta antecipação para liquidação do IRPJ devido no ajuste anual, ou para formação do correspondente saldo negativo.

E isto porque, ao contrário do que parece pretender a recorrente, o fato de o 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 em aspecto preliminar, qual seja, a possibilidade do

pedido, e assim não analisou a efetiva existência do crédito. Superada esta preliminar, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.

Registro, inclusive, o entendimento expresso pela maioria desta Turma Ordinária, no sentido de que, enquanto a contribuinte não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve-lhe ser facultada nova manifestação de inconformidade, possibilitando-lhe a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento.

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, para reconhecer a possibilidade de formação de indébitos em recolhimentos por estimativa, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito pela autoridade preparadora, com o conseqüente retorno dos autos à jurisdição da contribuinte, para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação."

No uso da competência dada pelo § 14 do artigo 74 da Lei nº 9.430/96, e por meio das INs SRF nº 460/2004 e 600/2005, cuja vigência ocorreu de 29/10/2004 a 30/12/2008, a Receita Federal do Brasil não admitiu a compensação imediata de recolhimentos indevidos de estimativas. Já com a IN RFB nº 900/2008, o Fisco alterou o entendimento e excluiu essa limitação de seu texto.

A evolução da legislação administrativa a respeito do assunto foi a seguinte:

O artigo 10 da Instrução Normativa nº 460/2004 não permitiu que indébitos oriundos de recolhimentos por estimativa fossem compensados de imediato, devendo compor o saldo de IRPJ e CSLL apurado ao final do período:

"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."

A mesma redação foi mantida no artigo 10 da IN SRF nº 600/2005, *in verbis*:

"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."

Já com a edição da Instrução Normativa RFB n.º 900/2008, no seu artigo 11, o Fisco deixou de coibir a imediata compensação de recolhimentos indevidos de estimativas.

"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."

Assiste, assim, razão à recorrente quando afirma que as regras contidas na IN RFB n.º 900/2008 são perfeitamente aplicáveis ao caso em voga, pois alteraram o entendimento anteriormente expresso pelas INs 460/2004 e 600/2005, podendo ser computado como crédito o montante de estimativa recolhido indevidamente.

A própria Receita Federal do Brasil já se posicionou no sentido de admitir o procedimento adotado pela recorrente, por meio da Solução de Consulta 285 - SRRF/9ª RF/Disit de 17/07/2009, assim ementada:

"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 n.º 9.430, de 1996, arts. 2º e 6º; Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35; ADN SRF n.º 3, de 2000; IN RFB n.º 900, de 2008, arts. 2ª a 4ª 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 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 n.º 9.430, de 1996, arts. 2º e 6º; Lei n.º 8.981, de 1995, art. 35; ADN SRF n.º 3, de 2000; IN RFB n.º 900, de 2008, arts. 2ª a 4ª e 34."

Porém, apenas em tese assiste razão à recorrente em suas alegações, haja vista que a análise efetivada pelo Despacho Decisório, que não homologou a compensação realizada, se

restringiu apenas à preliminar da possibilidade do pedido, não abordando o mérito da veracidade do crédito apresentado para compensação, a sua existência, suficiência e disponibilidade, dando certeza e liquidez ao direito pretendido, devendo esse montante ser confirmado pela autoridade administrativa de origem.

Conclusão

Ante todo o exposto, voto no sentido de dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para admitir a possibilidade de formação de indébito em recolhimento por estimativa, não homologando de plano a compensação pretendida, em virtude da ausência de análise do mérito do pedido pelo Despacho Decisório, devendo ser verificada pela autoridade local da Receita Federal do Brasil a existência, a suficiência e a disponibilidade do crédito objeto da compensação.

(assinado digitalmente)

Evandro Correa Dias