



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

Processo n° 10865.720288/2008-81
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.028 – 1ª Turma
Sessão de 09 de agosto de 2017
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente INTERNATIONAL PAPER DO BRASIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

ESTIMATIVA MENSAL. RECOLHIMENTO A MAIOR OU INDEVIDO. POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO. IN SRF 600/2005. IN RFB 900/2008. SÚMULA CARF 84.

É assegurada a restituição de recolhimentos a maior ou indevidos de estimativa mensal de IRPJ e CSLL, nos termos da Súmula CARF 84 e IN RFB 900/2008.

BASE DE CÁLCULO. ESTIMATIVA MENSAL. BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO. ESTIMATIVA MENSAL. RIR/99, ARTS. 223 E 230.

A base de cálculo da estimativa mensal é o percentual da receita bruta definido pelo artigo 223, do RIR/99. O contribuinte pode suspender ou reduzir a base de cálculo da estimativa, nos termos do artigo 230, do RIR/99, mas não majorá-la.

RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES. ERRO. CTN, ART. 147, RIR/99, ART. 832.

A legislação federal legitima a retificação de declarações na hipótese de erro, como se observa nos artigos 147, do CTN e 832 do RIR/99, sem que exista qualquer impedimento à retificação quanto ao valor das estimativas mensais de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo (relator), Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto Freitas Barreto, que não conheceram do recurso. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar-lhe provimento com retorno dos autos à Unidade de Origem,

vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Adriana Gomes Rego e Carlos Alberto Freitas Barreto, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa - Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Adriana Gomes Rego, Cristiane Silva Costa, André Mendes de Moura, Luís Flávio Neto, Rafael Vidal de Araújo, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Carlos Alberto Freitas Barreto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, 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 de interpretação da legislação tributária quanto (1) à necessidade de lançamento para alterar a apuração do IRPJ; e (2) à possibilidade de restituição ou compensação das estimativas mensais recolhidas indevidamente ou a maior.

Apenas a segunda divergência foi admitida no exame de admissibilidade do recurso especial. Houve negativa de seguimento do recurso em relação à primeira divergência, conforme o despacho decisório exarado em 13/10/2015 pela Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento.

E a negativa de seguimento do recurso em relação à primeira divergência foi confirmada pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em caráter definitivo, conforme o despacho de reexame de admissibilidade exarado em 14/10/2015.

A recorrente insurgi-se contra o Acórdão nº 1301-001.729, 26/11/2014, por meio do qual a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, por unanimidade de votos, manter a negativa em relação à compensação pretendida pela contribuinte.

O acórdão recorrido contém a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003

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, não caracterizam pagamentos do imposto a ser apurado com o balanço patrimonial levantado no final do ano-calendário, mas sim meras antecipações.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Quanto à matéria admitida do recurso (possibilidade de restituição ou compensação das estimativas mensais recolhidas indevidamente ou a maior), a contribuinte desenvolve os argumentos apresentados a seguir:

BREVE HISTÓRICO DOS FATOS

- a Recorrente apresentou Declaração de Compensação eletrônica (programa PER/DCOMP), informando como origem de crédito valores mensais pagos a maior durante o ano-calendário de 2003, no caso pagamento em excesso a título de estimativa do Imposto de Renda (IRPJ) do mês de fevereiro de 2003 que foi recolhida em 31/03/2003, conforme DARF com o código de receita 2362. Esse valor excedente no montante de R\$ 4.050.904,67 foi utilizado na questionada PER/DCOMP para a compensação de IRPJ apurado no ajuste anual daquele mesmo ano-calendário;

- naquele mês, a Recorrente recolheu um DARF no valor de R\$ 5.938.982,85, referente à estimativa de fevereiro/2003. No entanto, revendo a apuração da estimativa, identificou que havia recolhido R\$ 4.050.904,67 a mais do que o efetivamente devido, conforme DIPJ tempestivamente apresentada. Identificado o indébito, a DCTF do período foi retificada para demonstrar o valor correto do débito apurado, assim como a existência de valor indevido (recolhido a maior);

- a DRF/Limeira, ao proceder à análise das declarações de compensação entregues pela Recorrente, entendeu por bem não homologá-las;

- a negativa em relação à compensação foi mantida na primeira e na segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido);

- contudo, o r. Acórdão ora recorrido deve ser reformado, pois confronta persuasiva jurisprudência deste E. Tribunal e, até mesmo, pronunciamentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil favoráveis aos interesses da Recorrente, o que será demonstrado em sequência;

DA DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL QUANTO À POSSIBILIDADE DE RESTITUIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DAS ESTIMATIVAS MENSAIS RECOLHIDAS INDEVIDAMENTE OU A MAIOR

- logo de início, cumpre ressaltar que o acórdão recorrido marcha contra matéria já sumulada, pois a Câmara Superior de Recursos Fiscais deste E. Tribunal já pacificou a controvérsia tratada no atual processo, de tal forma que o entendimento foi consolidado na recente Súmula nº 84, cujo enunciado tem o seguinte teor:

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.

- importa destacar que o Acórdão nº 1201-00.404, indicado como uma das decisões que serviram de fundamento para o enunciado da Súmula nº 84 do CARF, foi proferido nos autos de outro processo desta mesma empresa, contendo idêntica matéria referente a outro período de apuração, com decisão em favor da contribuinte ora Recorrente, conforme se vê da ementa abaixo transcrita:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2004. COMPENSAÇÃO. O pagamento da estimativa mensal do IRPJ realizado em montante superior ao calculado com base na receita bruta e acréscimos traduz se em pagamento maior que o devido e, portanto, é passível de restituição/compensação. ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA. Ano-calendário: 2004. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPENSAÇÃO. MOMENTO. **Inexistindo, na data da transmissão da DCOMP, norma que proíba a compensação da estimativa de IRPJ paga a maior antes de encerrado o período de apuração anual, não há razão para exigir-se que o indébito integre o saldo do imposto a pagar ou a restituir calculado ao final do ano.**

- tal acórdão foi mantido por esta C. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais na ocasião do julgamento de recurso especial interposto pela D. Procuradoria da Fazenda Nacional (Acórdão nº 9101-002.063);

- nesse mesmo sentido entendeu o Acórdão nº 1202-000.458, proferido por este C. Conselho Administrativo, com o seguinte teor:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ. Ano-calendário: 2004 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. Rejeita-se preliminar de nulidade do Despacho Decisório, quando não configurado vício ou omissão de que possa ter decorrido o cerceamento do direito de defesa. ESTIMATIVAS. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE. Somente são dedutíveis do IRPJ apurado no ajuste anual as estimativas pagas em conformidade com a lei. **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. Recurso Voluntário Provido em Parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

- na linha da citada jurisprudência administrativa, os valores a título de estimativa recolhidos em montante superior à opção de cálculo exercida pelo contribuinte (receita bruta ou balancete), são considerados indébitos passíveis de restituição ou compensação, com a incidência de juros SELIC desde o mês subsequente ao do pagamento;

- contudo, mesmo diante da existência da Súmula CARF nº 84 em favor do contribuinte e de todos os acórdãos paradigmas que fundamentaram a sua criação, o r. Acórdão recorrido decidiu negar provimento ao recurso voluntário e afastar matéria já decidida definitivamente no âmbito administrativo;

- ora, existindo Súmula contrária ao entendimento acima transcrito, proferido pelo r. Acórdão recorrido, é de se considerar que estão superados todos os argumentos ali esgrimidos, notadamente o seu principal fundamento, no sentido de que não é possível postular créditos derivados do pagamento por estimativa mensal, para fins de compensação, uma vez que, como se tratam de meras antecipações, devem ser levadas ao ajuste anual do imposto, cabendo a restituição unicamente de eventual saldo negativo (fls. 07 do acórdão);

- como é sabido, as Súmulas aprovadas pelo CARF são de adoção e aplicação obrigatória por seus membros, conforme reza o §4º, do art. 72 do RICARF, sob pena de perda de mandato (inciso VI, do art. 45 do RICARF);

- dessa forma, versando a discussão exclusivamente sobre questão de direito, qual seja: "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", demonstrada a divergência jurisprudencial entre acórdãos proferidos em casos idênticos, e, principalmente, em razão da existência de Súmula, o presente Recurso Especial deve ser conhecido e provido para que seja aplicado ao caso o entendimento sumulado por este E. Tribunal Administrativo no Enunciado nº 84, de 10/12/2012.

Como já mencionado, quando do **exame de admissibilidade do recurso especial da contribuinte**, a Presidente da 3ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF, por meio do despacho exarado em 13/10/2015, deu seguimento parcial ao recurso, reconhecendo a existência de divergência apenas em relação à segunda divergência, que trata da possibilidade de restituição ou compensação das estimativas mensais recolhidas indevidamente ou a maior, nos seguintes termos:

[...]

1ª Divergência: Necessidade de lançamento para alterar a apuração do IRPJ.

[...]

Na comparação entre os acórdãos recorrido e paradigmas a divergência suscitada não se estabelece. De se notar que a ementa do primeiro paradigma, acima transcrita, deixa claro que, naquele período - ano 2000 - a DCTF não representava instrumento hábil e suficiente para exigência de crédito tributário, razão pela qual qualquer diferença apurada no confronto da DCTF com a DIPJ, deveria ser exigida através de lançamento de ofício. Na mesma toada o segundo paradigma, que firmou

entendimento no sentido de que, após 1998, a DIPJ não mais seria instrumento de confissão de dívida, sendo necessário o lançamento de ofício para exigir débitos declarados a menor, em DCTF, ou apurados na escrita fiscal do contribuinte.

Situação totalmente distinta a do acórdão recorrido em que o relator consignou que a Declaração de Compensação tem natureza jurídica de confissão de dívida e, assim, é instrumento hábil e suficiente para exigir o pagamento do débito nela confessado, não absorvido por compensação indeferida, dispensando, assim, o lançamento daquilo que já fora constituído e confessado pela própria contribuinte.

Dessa forma, as situações comparadas são totalmente distintas, o que justifica as conclusões dissonantes.

2ª Divergência: Possibilidade de restituição ou compensação das estimativas mensais recolhidas indevidamente ou a maior.

[...]

Os paradigmas indicados fixaram entendimento no sentido de que recolhimentos a título de estimativas de IRPJ ou de CSLL, efetuados indevidamente ou em valores maiores que os devidos, podem ser utilizados como direito creditório em compensações por caracterizarem indébitos na data em que foram recolhidos.

Em razão da sólida jurisprudência do CARF e do antigo Conselho de Contribuintes nesse mesmo sentido, foi editada a Súmula CARF nº 84, de seguinte teor:

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.

Vê-se que o entendimento fixado no acórdão recorrido encontra-se superado pelo teor da Súmula CARF nº 84, já que afirmou que somente ao final do período de apuração, em 31 de dezembro de cada ano, é que se poderia averiguar eventual pagamento indevido ou a maior a título de IRPJ/CSLL, já que as estimativas mensais seriam mera antecipação e não pagamentos extintivos de obrigação tributária. Dessa forma, os paradigmas apresentados, que inclusive se referiram à Súmula CARF nº 84 (ao menos o primeiro), caracterizam a divergência suscitada neste ponto.

Por todo o exposto, e com base no que dispõe o art. 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº. 343, de 09/06/2015, proponho seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso, apenas em relação à segunda divergência suscitada, e seja negado seguimento ao recurso relativamente à primeira divergência argüida.

Em 28/06/2016, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu o recurso especial da contribuinte, e o referido órgão não apresentou contrarrazões ao recurso.

É o relatório.

Processo nº 10865.720288/2008-81
Acórdão n.º **9101-003.028**

CSRF-T1
Fl. 357

Voto Vencido

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

A contribuinte apresentou Declaração de Compensação (DCOMP) em que utilizou crédito a título de pagamento a maior de estimativa mensal de IRPJ referente ao mês de fevereiro/2003, para quitar débito do próprio IRPJ, referente ao ajuste anual desse mesmo ano de 2003.

A Delegacia de origem não homologou a compensação pleiteada, e essa negativa foi mantida tanto pela decisão de primeira instância administrativa, quanto pela decisão de segunda instância (acórdão ora recorrido).

A controvérsia que chega a essa fase de julgamento do recurso especial diz respeito à possibilidade de compensação de estimativas mensais recolhidas indevidamente ou a maior.

Essa matéria realmente foi pacificada pelo CARF, inclusive com a edição da 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.

O problema é que a referida súmula não é suficiente para reverter as decisões anteriores.

Chamo a atenção para o fato de que a Súmula CARF nº 84 foi aprovada pela 1ª Turma da CSRF na sessão de 10/12/2012, muito antes portanto da sessão em que foi proferido o acórdão recorrido (26/11/2014), e que, mesmo assim, o acórdão recorrido manteve, por unanimidade de votos, a negativa em relação à compensação pleiteada. Esse aspecto já é indicativo de que a controvérsia estabelecida nos presentes autos envolve outras questões, além daquela tratada pela referida súmula.

O despacho decisório da Delegacia de origem apresenta de forma bastante detalhada as razões que justificaram a negativa da compensação:

RELATÓRIO

Trata o presente processo da declaração de compensação eletrônica n.º 11493.51257.120304.1.3.04-9776, em que houve a utilização do crédito no montante de R\$4.050.904,67 (quatro milhões, cinqüenta mil, novecentos e quatro reais e sessenta e sete centavos), referente ao recolhimento de IRPJ do mês de fevereiro de 2003 (fls. 1 a 5).

O contribuinte foi intimado a esclarecer o que motivou o recolhimento da estimativa de IRPJ a maior, a apresentar demonstrativo de apuração do valor recolhido a maior e do que considerava correto e o Livro Diário (fls. 6 e 7).

Em atendimento apresentou os demonstrativos, informou que o valor que considerava recolhido a maior havia sido utilizado para liquidação do saldo de ajuste anual e que o novo cálculo foi decorrente de erro na apuração das estimativas mensais calculadas por meio de sistema informatizado, mas que havia efetuado as correções devidas e preenchido a DIPJ com valores recalculados (fls. 8 a 44). Posteriormente, encaminhou o livro Diário do qual foi extraída cópia (fls. 45 a 69).

O pagamento foi confirmado (fl. 87).

FUNDAMENTAÇÃO

O contribuinte considera que ao pagar R\$ 5.938.982,85 relativos ao IRPJ devido por estimativa no mês de fevereiro de 2003, R\$ 4.050.904,67 seriam indevidos (fl. 2) e, por isso, os utilizou para compensar o IRPJ apurado no ajuste anual daquele mesmo ano-calendário (fl. 4).

Na DCTF original, o contribuinte havia declarado que o valor do IRPJ apurado por estimativa no mês de fevereiro era R\$ 5.938.982,85 (fl. 71), mas após o encerramento do período a retificou (fl. 70) a fim de reduzi-lo para R\$ 1.888.078,18 (fl. 72), mesmo valor informado na DIPJ/2004 (fl. 83).

De acordo com os demonstrativos encaminhados pelo contribuinte, a diferença entre os valores foi decorrente da mudança na forma de apuração da estimativa: inicialmente havia sido feita por meio de levantamento de balancete, devidamente registrado no Livro Diário (fls. 47 a 69) com apuração do lucro real do período (fls. 30 a 33) e depois com base na receita bruta (fls. 34 e 35):

[...]

Observa-se que com a mudança de metodologia o valor do IRPJ apurado foi significativamente reduzido.

A legislação permite que o contribuinte obrigado à apuração pelo lucro real o apure somente no dia 31 de dezembro de cada ano, mas deve efetuar recolhimentos mensais com base em estimativas, conforme art. 2º da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

[...]

Por sua vez o art. 35 da Lei n.º 8.981, de 20 de janeiro de 1995 permite a suspensão ou a redução do pagamento devido em cada mês, desde que fique demonstrado que o valor acumulado já pago excedia o valor do imposto calculado com base no lucro real do período, inclusive o adicional:

[...]

Comparando-se os pagamentos de IRPJ efetuados pelo contribuinte durante o ano-calendário de 2003 (fl. 87) com o IRPJ a recolher informado nos demonstrativos (fl. 32/v), verifica-se que haveria recolhimento a maior somente para os meses de novembro e dezembro de 2003:

[...]

De acordo com a anotação feita pelo contribuinte, seriam maiores que o devido R\$417.275,10 do mês de novembro e R\$ 30.998,23 do mês de dezembro (fl. 32/v).

Não por mera coincidência o IRPJ total apurado no demonstrativo, no valor de R\$68.118.545,89 é exatamente o valor do IRPJ antes da dedução dos recolhimentos por estimativa (fls. 81 e 82):

[...]

Ao levantar os balanços para apurar o lucro real do período, o contribuinte foi obtendo o valor correto do IRPJ que deveria ter sido recolhido, motivo pelo qual até os centavos batem, após a exclusão da diferença dos valores de novembro e dezembro.

Durante o ano-calendário, esses recolhimentos poderiam ser considerados maiores que o devido já que a lei permitia que as estimativas fossem calculadas de acordo com o art. 2º da Lei 9.430/96. Porém, encerrado o período e verificado que o IRPJ apurado é exatamente aquele que recolheu, não se pode mais falar em recolhimentos a maior.

A opção pela apuração anual, com recolhimentos mensais por estimativa é dada ao contribuinte haja vista as dificuldades operacionais para a apuração do imposto com base no lucro real. Se, contudo, o contribuinte resolve apurá-lo mensalmente, e o faz de forma correta, fatalmente irá antecipar o resultado do final do período.

E foi isso que aconteceu. Findo o período, o valor do IRPJ pago durante o ano foi exatamente aquele que o contribuinte deveria recolher, nem um centavo a mais ou a menos, exceto pelos valores de novembro e dezembro:

[...]

Tanto que o total do crédito indicado nas declarações de compensação, excluídos os R\$ 448.273,33 relativos à diferença de recolhimentos dos meses de novembro e dezembro resulta em R\$ 42.395.501,08, mesmo valor do IRPJ a pagar apurado na Ficha 12A da DIPJ/2004:

[...]

Portanto, não se pode dizer que o pagamento do IRPJ devido por estimativa no mês de fevereiro de 2003 foi maior que o devido.

Em contrário senso, se o contribuinte apurasse prejuízo no final do período e não houvesse efetuado nenhum recolhimento por estimativa, ele (o IRPJ) não poderia mais ser exigido.

Ocorre que, após o encerramento do período, o contribuinte verificou que o lucro mensal por ele de fato auferido era superior ao calculado de acordo com o art. 2º da Lei n.º 9.430/96, o que implicou o pagamento do IRPJ em valor superior àquele que seria obtido com base na receita bruta e acréscimos. Diante disso, considerou que os recolhimentos eram maiores que o devido e encaminhou declarações de compensação para compensar justamente o valor do IRPJ resultante do ajuste anual.

Esse tipo de procedimento não é inócuo, pois permite a correção do valor que teria sido “recolhido a maior” pela Selic e o montante assim obtido é suficiente não só para quitar o tributo obtido na apuração anual como outros tributos, numa forma de planejamento tributário.

Acrescente-se que como o contribuinte efetivamente pagou o IRPJ do ano-calendário de 2003, o crédito tributário encontra-se extinto, conforme art. 156, I do Código Tributário Nacional.

A compensação pressupõe que ambas as partes sejam credoras e devedoras ao mesmo tempo e o que se observa é que este requisito não é obedecido seja pela inexistência de crédito e de débito por parte do contribuinte seja pela ausência de crédito tributário ou de recolhimento a maior a ser restituído por parte da União.

Assim, não é possível a homologação da compensação declarada pelo contribuinte porque não há crédito em seu favor nem crédito tributário em favor da União, pois o IRPJ apurado no ano-calendário de 2003 já foi extinto por pagamento.

CONCLUSÃO

Isso posto, submeto à apreciação da Sra. Chefe do Serviço de Orientação e Análise Tributária a proposta de que não seja homologada a compensação declarada por ausência de crédito em favor do contribuinte e de crédito tributário em favor da União Federal, condições indispensáveis à compensação.

Vê-se que a negativa da compensação não foi motivada pelo superado entendimento de que os pagamentos indevidos ou a maior a título de estimativa simplesmente não eram passíveis de restituição/compensação.

A negativa foi motivada pelo não reconhecimento do alegado excedente no mês de fevereiro/2003, o que é bem diferente.

O alegado excedente ficou vinculado ao ajuste anual por uma série de razões que sintetizo a seguir:

- a contribuinte recolheu durante todo o ano-calendário de 2003 exatamente os valores de estimativa que apurou nos balancetes cumulativos, e não houve erro nessa apuração;

- os balancetes foram registrados no livro Diário, e o valor das estimativas foram declarados em DCTF;

- no encerramento do período de apuração, os recolhimentos de estimativa deixaram de ser meras antecipações, e passaram a configurar pagamento do IRPJ anual;

- as estimativas recolhidas foram suficientes para a quitação do IRPJ anual, e ainda geraram um pequeno excedente (saldo negativo);

- após o encerramento do período, a contribuinte percebeu que os valores das estimativas seriam menores se elas tivessem sido calculadas com base na receita bruta mensal, em vez de terem sido apuradas com base nos balancetes cumulativos;

- na DIPJ, a contribuinte registrou estimativas apuradas com base na receita bruta, e retificou as DCTF anteriormente apresentadas, para que essa declaração também indicasse valores de estimativas calculadas com base na receita bruta (que eram menores que os valores das estimativas apuradas com base nos balancetes);

- é com base nos valores constantes dessas declarações que a contribuinte alega a ocorrência de recolhimento indevido ou a maior de estimativa;

- por outro lado, ficaram constando na DIPJ valores menores a título de estimativas (estimativas apuradas com base na receita bruta), o que resultou na apuração de saldo de IRPJ a pagar no ajuste anual;

- o que se tinha em 31/12/2003 era o IRPJ anual quitado, com a formação de um pequeno saldo negativo. Com o procedimento adotado pela contribuinte, passou-se a ter excessos mensais nas estimativas, com saldo de IRPJ a pagar no ajuste anual;

- a contribuinte, então, apresentou declarações de compensação dos alegados excessos mensais de estimativas de 2003 para quitar o IRPJ desse mesmo período apuração;

- com tal procedimento, a contribuinte pretendeu levar não só as estimativas para o ajuste anual (no seu valor nominal), mas as estimativas acrescidas da Selic, o que não foi admitido.

É importante registrar que a Delegacia de origem não concluiu apenas pela inexistência do direito creditório em favor da contribuinte (pagamento indevido ou a maior de estimativa). Ela também apontou a inexistência do débito objeto da compensação (IRPJ/ajuste anual), consignando que esse débito já estava definitivamente quitado pelas estimativas recolhidas ao longo de 2003, com base nos balancetes.

A controvérsia neste processo se deu porque a Administração Tributária, desde o início, não reconheceu que houve pagamento indevido ou a maior de estimativa. O que esteve em questão foi o não reconhecimento do direito creditório, e não aquele superado entendimento de que os pagamentos indevidos ou a maior a título de estimativa simplesmente não eram passíveis de restituição/compensação.

O litígio se deu sobre a própria comprovação do excesso na estimativa, e não sobre a possibilidade de compensação desse excesso.

No curso do processo, a contribuinte procurou demonstrar que ela poderia modificar o valor das estimativas que inicialmente havia apurado e recolhido, que poderia retificar a DCTF para reduzir o valor das estimativas inicialmente declaradas, que o Fisco tinha que realizar um procedimento específico para não aceitar os valores das estimativas informadas na DIPJ e na DCTF-retificadora, etc., mas não logrou êxito nesse intento.

Nem mesmo conseguiu apresentar um paradigma para que essas questões pudessem ser examinadas pela Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Isso demandaria a apresentação de um paradigma que não só tratasse da possibilidade de modificação no regime de apuração de estimativas após o encerramento do período de apuração, para fins de caracterização de excedentes mensais num contexto fático semelhante ao que foi acima retratado, mas que também tratasse da possibilidade de computar

juros Selic no aproveitamento de estimativa para a quitação de IRPJ do próprio período a que ela se refere, o que não foi feito.

Por outro lado, a parte admitida do recurso especial, que trata apenas da possibilidade de compensação/restituição de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa (Súmula CARF nº 84) não é suficiente para reverter os fundamentos apontados desde o início para a negativa da compensação, e que foram encampados pelo acórdão recorrido.

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

Acaso vencedor, proponho a seguinte ementa:

RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA NÃO COMPROVADA. COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR A TÍTULO DE ESTIMATIVA. NÃO RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO.

A falta de comprovação de divergência inviabiliza o processamento do recurso especial. A controvérsia neste processo se deu porque a Administração Tributária, desde o início, não reconheceu que houve pagamento indevido ou a maior de estimativa. O que esteve em questão foi o não reconhecimento do direito creditório, e não aquele superado entendimento de que os pagamentos indevidos ou a maior a título de estimativa simplesmente não eram passíveis de restituição/compensação. O litígio se deu sobre a própria comprovação do excesso na estimativa, e não sobre a possibilidade de compensação desse excesso. A parte admitida do recurso especial, que trata apenas da possibilidade de compensação/restituição de pagamento indevido ou a maior a título de estimativa (Súmula CARF nº 84) não é suficiente para reverter os fundamentos apontados desde o início para a negativa da compensação, e que foram encampados pelo acórdão recorrido. Não há paralelo entre recorrido e paradigma, para fins de caracterização de divergência jurisprudencial a ser sanada mediante processamento de recurso especial.

Uma vez vencido no conhecimento, no mérito o recurso especial não deve ser provido.

A contribuinte efetivamente pagou o IRPJ do ano-calendário de 2003, o **crédito tributário encontra-se extinto**, conforme art. 156, I do Código Tributário Nacional.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

A compensação pressupõe que ambas as partes sejam credoras e devedoras ao mesmo tempo e o que se observa é que este requisito não é obedecido seja pela inexistência de crédito e de débito por parte do contribuinte seja pela ausência de crédito tributário ou de recolhimento a maior a ser restituído por parte da União.

Processo nº 10865.720288/2008-81
Acórdão n.º **9101-003.028**

CSRF-T1
Fl. 364

Assim, não é possível a homologação da compensação declarada pelo contribuinte porque **não há crédito em seu favor nem crédito tributário em favor da União**, pois o IRPJ apurado no ano-calendário de 2003 **já foi extinto por pagamento**.

Ademais, adoto, como razões de decidir, os demais fundamentos do despacho decisório da Delegacia de origem anteriormente transcrito.

Pelo exposto, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo

Voto Vencedor

Conselheira Cristiane Silva Costa, Redatora Designada

Com a devida vênia ao ilustre Relator, ousou divergir no que concerne ao conhecimento e mérito do recurso especial. Para o conhecimento, adoto as razões do Presidente de Câmara, além das razões de mérito a seguir tratadas.

A Instrução Normativa SRF nº 600, de 28/12/2005, previa enquanto vigente (período de 28/12/2005 a 30/12/2008):

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.

Nesse período, entendia-se que só era autorizada a compensação de crédito de estimativa mensal ao final do ano calendário, apurando-se o saldo de IRPJ ou CSLL a pagar.

Nestes autos, o contribuinte apresentou pedido de compensação (PERDCOMP), identificando recolhimentos a maior de estimativas mensais do ano de 2003. A compensação foi indeferida pela Delegacia da Receita Federal em Limeira, em decisão proferida em 08/12/2008 (fls. 93):

A opção pela apuração anual, com recolhimentos mensais por estimativa é dada ao contribuinte haja vista as dificuldades operacionais para a apuração do imposto com base no lucro real. Se, contudo, o contribuinte resolve apurá-lo mensalmente e o faz de forma correta fatalmente irá antecipar o resultado do final do período.

E foi isso que aconteceu. Findo o período, o valor do IRPJ pago durante o ano foi exatamente aquele que o contribuinte deveria recolher, nem um centavo a mais ou a menos, exceto pelos valores de novembro e dezembro: (...)

Portanto, não se pode dizer que o pagamento do IRPJ devido por estimativa de fevereiro de 2003 foi maior que o devido.

Em contrário senso, se o contribuinte apurasse prejuízo no final do período e não houvesse efetuado nenhum recolhimento por estimativa, ele não poderia mais ser exigido.

Ocorre que, após o encerramento do período, o contribuinte verificou que o lucro mensal por ele de fato auferido era superior ao calculado de acordo com o art. 2º da Lei nº 9.430/96, o que implicou o pagamento do IRPJ em valor superior àquele que seria obtido com base na receita bruta e acréscimos. Diante disso, considerou que os recolhimentos eram maiores que o devido e encaminhou declarações de compensação para compensar justamente o valor do IRPJ resultante do ajuste anual.

Nota-se que a DRF aplicou o entendimento da IN SRF 600/2005 então vigente. Diante disso, entendeu que inexistiria crédito (a compensar) considerando o saldo ao final do período, mas não analisou as estimativas individualmente – cujo recolhimento indevido foi apontado pelo contribuinte.

Ressalte-se que a opção pelo pagamento de estimativas mensais é manifestada com o pagamento correspondente ao mês de janeiro, nos termos do parágrafo único artigo 222, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99):

Art. 222. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto e adicional, em cada mês, determinados sobre base de cálculo estimada (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Parágrafo único. A opção será manifestada com o pagamento do imposto correspondente ao mês de janeiro ou de início de atividade, observado o disposto no art. 232 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º, parágrafo único).

A base de cálculo da estimativa mensal é um percentual da receita bruta, nos termos do artigo 223, do RIR/99 e alíquota é definida pelo artigo 228, do mesmo regulamento.

O contribuinte pode suspender ou reduzir o pagamento da estimativa, desde que demonstre que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto devido, por balanços e balancetes mensais, na forma do artigo 230, do RIR/99:

Art. 230. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso (Lei nº 8.981, de 1995, art. 35, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º).

Como o artigo 230 menciona a suspensão ou redução do pagamento do imposto, o balancete mensal não legitima o aumento do valor da estimativa, considerando a base de cálculo e alíquota definidas por demais dispositivos anteriormente citados.

Sobreleva considerar, ainda, que a estimativa mensal não é obrigação tributária autônoma, mas mera técnica de arrecadação, pela qual se antecipam pagamentos de IRPJ e da CSLL. A relação entre a estimativa e o fato gerador ao final do ano é confirmada pelo artigo 231, do RIR/99, que estabelece a compensação destas no saldo a pagar ao final do período.

Não obstante a relação umbilical entre a obrigação à estimativa e a obrigação de pagamento do saldo ao final do ano, tal fato não altera a base de cálculo da estimativa, como tampouco a possibilidade de retificação de declarações que contenham informações equivocadas.

Ressalto que a legislação autoriza a retificação de declarações em caso de erro, como expressamente prescreve o artigo 147, do CTN:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Em sentido similar, é o artigo 832, do RIR/99 ao tratar da possibilidade de retificação de declaração de rendimentos na hipótese de erro:

Art. 832. A autoridade administrativa poderá autorizar a retificação da declaração de rendimentos, quando comprovado erro nela contido, desde que sem interrupção do pagamento do saldo do imposto e antes de iniciado o processo de lançamento de ofício (Decreto-Lei nº 1.967, de 1982, art. 21, e Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982, art. 6º).

Parágrafo único. A retificação prevista neste artigo será feita por processo sumário, mediante a apresentação de nova declaração de rendimentos, mantidos os mesmos prazos de vencimento do imposto.

Sobreleva considerar, outrossim, que não há norma impedindo a retificação de estimativas mensais, em hipótese de erro. A único impedimento, por força da legislação vigente, é para retificação da opção pelo pagamento de estimativas mensais:

Art. 232. A adoção da forma de pagamento do imposto prevista no art. 220, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao lucro real, ou a referida no art. 221, será irretratável para todo o ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 3º).

Art. 220. O imposto será determinado com base no lucro real, presumido ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º).

§ 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data do evento, observado o disposto nos §§ 1º a 5º do art. 235 (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 1º).

§ 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento (Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º, § 2º).

Nesse panorama, o recolhimento em valor superior ao devido, de acordo com as normas acima citadas, constitui recolhimento indevido passível de restituição ou compensação.

Acrescento que a disposição da Instrução Normativa 600/2005, que aparentemente vedava a restituição de recolhimento a maior de estimativa, não foi reproduzido na Instrução Normativa subsequente (IN RFB 900/2008), que passou a dispor:

Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:

IX - o débito relativo ao pagamento mensal por estimativa do IRPJ e da CSLL apurados na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (redação original da IN);

A partir de então, só seria vedada a restituição da própria estimativa mensal – coerentemente com as demais normas da legislação federal –, não sendo mais impedida a restituição do recolhimento a maior da estimativa de IRPJ e CSLL.

Exatamente nesse contexto originou-se a Súmula CARF nº 84, legitimando a restituição de indébito por pagamento de estimativa indevidamente ou a maior:

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.

O caso destes autos, no entendimento da maioria deste Colegiado é de aplicação da Súmula CARF 84, assegurando-se a análise dos créditos do contribuinte pleiteados nestes autos.

Por fim, acrescento como razão de decidir o voto do Conselheiro Marcelo Cuba Neto proferido no acórdão nº 1201-00.413 (processo administrativo nº 10865.720311/2008-38), originado também por compensação do contribuinte International Paper do Brasil Ltda:

O art. 2º da Lei nº 9.430/96, a seguir transcrito, estabelece que as pessoas jurídicas que optarem pela apuração do IRPJ com base no lucro real anual ficam obrigadas a realizar pagamentos mensais por estimativa, calculados a partir da receita bruta e acréscimos, a título de antecipação do imposto devido ao final do período. (...)

Ocorre que o art. 35 da Lei nº 8.981/95, adiante transcrito, facultou àqueles contribuintes reduzirem ou suspenderem os referidos pagamentos mensais de IRPJ calculados com base na receita bruta e acréscimos, desde que demonstrem, através de balancetes mensais, que o somatório daqueles pagamentos excede o imposto devido com base no lucro real do período em curso: (...)

De ver que em relação à CSLL valem as mesmas regras de apuração ora mencionadas, desde que o contribuinte, como no caso sob exame, tenha optado pela apuração anual do IRPJ.

Pois bem, pela análise das normas acima transcritas é possível concluir o seguinte:

a) o contribuinte que optar pelo lucro real anual tem a obrigação de realizar pagamentos mensais de IRPJ e CSLL, cujo montante é calculado com base na receita bruta e acréscimos;

b) tal obrigação, entretanto, pode ter seu montante reduzido, ou mesmo ser suspensa, caso o contribuinte demonstre que o somatório das estimativas pagas com base na receita bruta e acréscimos, até determinado mês, excede o valor do IRPJ ou da CSLL devidos com base no lucro real ajustado, calculado até aquele mês.

Em outras palavras, a obrigação de pagar a estimativa mensal de IRPJ ou CSLL tem como montante máximo um valor calculado a partir da receita bruta e acréscimos. A apuração do lucro real do período em curso, mediante o levantamento de balancete, tem o condão de reduzir o montante daquela obrigação, ou mesmo suspendê-la, mas nunca o de atribuir ao contribuinte obrigação de pagar estimativa de IRPJ ou CSLL em montante superior ao calculado com base na receita bruta e acréscimos. Assim sendo, o pagamento de estimativa de IRPJ ou de CSLL realizado em montante superior ao legalmente exigido à extinção da obrigação é considerado pagamento maior que o devido, ainda que apurado através de balancetes.

No caso sob exame a ora recorrente, optante pelo lucro real anual, levantou balancete mensal e pagou a CSLL devida com base no lucro líquido do período em curso, ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação da contribuição. Posteriormente, percebeu que o montante da CSLL assim calculado e pago era superior ao devido com base na receita bruta e acréscimos.

Assim, em face de tudo o que foi visto acima, e por força do disposto no art. 165 do CTN, combinado com o art. 74, caput, da

Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002, conclui-se que a contribuinte tem direito a compensar a CSLL por estimativa paga a maior.

Quanto à possibilidade dessa compensação ser realizada antes de encerrado o período base anual, é de se dizer que a Instrução Normativa SRF nº 210/2002, vigente em 12/03/2004, data da transmissão da DCOMP sob exame, não o proibia, razão pela qual deve-se ter por permitida.

Por fim, como não estavam em vigor à época da transmissão da referida DCOMP, desnecessário adentrar ao exame da legalidade do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 460/2004, e do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 600/2005, que passaram a proibir a compensação da estimativa de IRPJ e CSLL paga a maior antes de encerrado o período base anual. Ressalte-se ainda que o art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 900/2008, atualmente em vigor, aboliu tal proibição.

Por tais razões, **voto por conhecer o recurso especial do contribuinte e dar-lhe provimento** para reformar o acórdão recorrido e, assim, determinar o retorno dos autos à Unidade de Origem, para análise do crédito de estimativa mensal pleiteado nestes autos.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa