



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

Processo nº 13975.000137/2003-40
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1001-001.127 – Turma Extraordinária / 1ª Turma
Sessão de 13 de fevereiro de 2019
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente ELBER INDÚSTRIA DE REFRIGERAÇÃO LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO FORMADO POR ESTIMATIVAS PAGAS DEPOIS DO ENCERRAMENTO DO PERÍODO DE APURAÇÃO ANUAL.

Para que um contribuinte postule restituição ou compensação de tributo, é necessário que seu direito seja líquido e certo, ou seja, que decorra de pagamento comprovadamente realizado em montante indevido ou a maior que o devido. A restituição/compensação de saldo negativo formado por estimativas só é admissível na medida em que essas estimativas estejam quitadas, e também na medida que o montante pago supere o valor do tributo devido, quando elas passam a convalidar o saldo negativo a ser restituído/compensado. Se a contribuinte realiza pagamento de estimativa depois do encerramento do período de apuração anual (por execução de Per/Dcomp com débito de estimativa que não foi homologado, ou por processo de parcelamento), o procedimento correto é que a contribuinte apresente Per/Dcomp à medida que o saldo negativo vai sendo formado pelos referidos pagamentos de estimativas. Não há como admitir a ideia de a contribuinte primeiro receber a restituição (ainda que na forma de compensação), para depois pagar o tributo que daria ensejo àquela restituição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni - Presidente em Exercício e Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andréa Machado Millan, Edgar Bragança Bazhuni (Presidente em Exercício) e Jose Roberto Adelino da Silva. Ausente o conselheiro Eduardo Morgado Rodrigues.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário (e-fls. 279/288) interposto pela ora recorrente contra o Acórdão nº 10-53.211, de 19/12/2014, proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (RS), e-fls. 270/274, objetivando a reforma do referido julgado.

O relatório elaborado por ocasião do julgamento em primeira instância bem sintetiza e completa o ocorrido, pelo que peço vênia para transcrevê-lo, com a finalidade de privilegiar o princípio da celeridade processual: (grifos não constam do original)

Trata-se de manifestação de inconformidade (fls. 211/221) contra o despacho decisório de fls. 192/199, que **reconheceu apenas parcialmente o direito creditório relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano de 2002**, reclamado originalmente no pedido de fls. 03/04.

Além do pedido original, a contribuinte apresentou, no período de 30/05/2003 a 23/10/2009, várias DCOMPs vinculadas ao mesmo crédito, conforme evidenciado no demonstrativo de fl. 192.

Foram objeto de análise no presente processo as compensações declaradas no pedido de fl. 03/04 e nos PER/DCOMP de nº 35883.47303.070607.1.7.02-8070 e 36715.65644.231009.1.7.02-7088. As demais DCOMPs relacionadas à fl. 192, ou se referem a saldo negativo de CSLL, ou foram substituídas por declarações retificadoras.

O **direito creditório reclamado foi, no total, de R\$25.241,80**, em valores originais.

Desse montante, **houve o reconhecimento de direito creditório em relação à parcela de R\$12.771,62 (valores originais)** e o não reconhecimento da diferença (R\$25.241,80 – R\$12.771,62 = R\$12.470,18), conforme demonstrado a seguir.

Do objeto do litígio

À vista da DIPJ2003 (ver quadro abaixo, extraído do sistema IRPJ/CONS da RFB), verifica-se que saldo negativo do ano de 2002 apresenta-se como derivado, exclusivamente, de **valores pagos por estimativa**.

IRPJ/IRPJCONS/CONSULTA (CONSULTA DECLARACOES IRPJ)		
28/11/2014 16:37 CONSULTA DECLARACAO - DIPJ/2003 USUARIO: LEOMAR		
CNPJ: 81.618.753/0001-67 L.REAL AC - 2002 RF- 09 DECL- 1262611 DV - 92		
PAG: 02 / 02		
FICHA 12A - CALCULO DO IR SOBRE O LUCRO REAL - PJ GERAL/CORRETORA		
APURACAO ANUAL		
VALOR		
11.(-)REDUCAO POR REINVESTIMENTO	0,00	
12.(-)IMP. PAGO NO EXTER.S/LUC.RENDE GANHOS DE CAP.	0,00	
13.(-)IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE	0,00	
14.(-)IMP. DE RENDA RETIDO NA FONTE POR ORGAO PUBLICO	0,00	
15.(-)IMPOSTO PG INCID.SOBRE GANHOS NO MERC.DE REN.VAR.	0,00	
16.(-)IMPOSTO DE RENDA MENSAL PAGO POR ESTIMATIVA	25.241,80	
17.(-)PARCEL FORMALIZADO DE IR SOBRE BASE CALC. ESTIMADA	0,00	
18.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR	-25.241,80	
19.IMPOSTO DE RENDA A PAGAR DE SCP	0,00	
20.I.R. S/ DIF. ENTRE O CUSTO ORCADO E O CUSTO EFETIVO	0,00	
21.I.R. POSTERGADO DE PERIODOS DE APURACAO ANTERIORES	0,00	
DESVIO P/FICHA : _ T.BM		
PF1=REL.FICHAS PF3=SAIDA PF7=RECUA.PF8=AVANCA		

A composição do valor de R\$25.241,80, de acordo com as informações prestadas pela contribuinte no PER/DCOMP de nº 35883.47303.070607.1.7.02-8070 (ver quadro à fl. 196 dos autos), é a seguinte:

Estimativas pagas		
Período de Apuração	Data de Vencimento	Valor
Janeiro de 2002	28/02/2002	1.538,32
Maio de 2002	28/06/2002	235,73
Junho de 2002	31/07/2002	1.559,41
Julho de 2002	30/08/2002	1.762,04
Agosto de 2002	30/09/2002	2.607,97
Setembro de 2002	31/10/2002	1.516,24
Outubro de 2002	29/11/2002	2.717,32
Novembro de 2002	30/12/2002	3.250,47
Dezembro de 2002	31/01/2003	2.768,68
Soma		17.956,18

Estimativas Compensadas			
Período de Apuração	Data de Vencimento	Crédito	Valor
Fevereiro de 2002	29/03/2002	Saldo Negativo de IRPJ do ano-base de 2001	1.749,30
Março de 2002	30/04/2002	Saldo Negativo de IRPJ do ano-base de 2001	1.866,61
Abril de 2002	31/05/2002	Saldo Negativo de IRPJ do ano-base de 2001	1.856,14
Maio de 2002	28/06/2002	Saldo Negativo de IRPJ do ano-base de 2001	1.813,57
Soma			7.285,62

Ao analisar a efetividade dessas quitações, a fiscalização concluiu que “as **estimativas de janeiro, maio a setembro e novembro não foram pagas, mas incluídas no parcelamento especial** instituído pela Lei nº 10.684, de 30 de maio de 2003”.

Assim, **o valor equivalente à soma dessas parcelas (R\$12.470,18) não foi reconhecido na composição do saldo negativo**, em face do entendimento da autoridade fazendária de que “(...) Consoante o § 4º do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996, já reproduzido neste despacho, somente as estimativas mensais efetivamente pagas são dedutíveis do imposto devido em 31 de dezembro”.

As demais parcelas foram convalidadas.

Na **manifestação de inconformidade**, a contribuinte requer a revisão do despacho decisório, sob o argumento de que “(...) as estimativas de IRPJ, cuja soma dos débitos originários totalizam R\$12.470,18, foram cobradas no processo de parcelamento (o qual inclusive já foi extinto, em virtude da quitação integral)”.

Reclama, pois, que a não homologação da compensação da parcela de estimativa em questão implicará “duplo ônus” à interessada.

A DRJ considerou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada. Vejamos os argumentos da decisão da DRJ, no voto condutor do acórdão recorrido:

O entendimento adotado pela 1ª Turma da DRJ/POA em relação à matéria é de que o saldo negativo de IRPJ apurado no encerramento do ano-calendário, oriundo de valores devidos mensalmente por estimativa, não recolhidos tempestivamente e inscritos em parcelamento, somente pode ser utilizado pelo sujeito passivo na compensação de débitos à medida que forem sendo pagas as parcelas do parcelamento, e desde que o montante já pago exceda o valor do imposto determinado com base no lucro real apurado em 31 de dezembro.

Tal entendimento decorre da diretriz normativa prevista no art. 165 do Código Tributário Nacional, de que somente pode ser utilizado para compensação o crédito que for passível de restituição ou de ressarcimento. Conforme preceitua o CTN, o sujeito passivo tem direito a pleitear a restituição no caso de “cobrança ou **pagamento** espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido”.

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art. 162, nos seguintes casos:

I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; [Grifei]

A Lei nº 9.430, de 1996, da mesma forma, no inciso II do § 1º do art. 6º, assegura ao contribuinte, no caso de saldos negativos de IRPJ e de CSLL apurados anualmente, a alternativa de requerer a restituição do montante **pago** a maior.

Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.

§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:

I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;

II - compensado com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.

Em suma, como bem ensina Luciano Amaro in Direito Tributário Brasileiro, 9ª edição, 2003, Ed. Saraiva, pág. 408, ao analisar a restituição de tributos (art. 165 do CTN), “O que, em qualquer situação, é necessário é o pagamento, sendo indiferente que este tenha sido efetuado porque houve cobrança ou porque alguém, sem nenhuma ação do Fisco, procedeu ao recolhimento indevido a título de tributo.”

Assim sendo, no caso em tela, a contribuinte somente poderia ter utilizado na composição do saldo negativo de IRPJ, para fins de compensação, os valores de parcelamento que houvessem sido efetivamente pagos à época da apresentação da DCOMP, e desde que o montante já pago houvesse excedido o valor do imposto ou da contribuição determinado com base no resultado apurado em 31 de dezembro.

De vez que tal circunstância não corresponde ao caso concreto – o que é incontroverso –, não há o que alterar no despacho decisório, na parte em que decidiu por não conhecer do direito creditório, quanto aos valores de parcelamento que não se encontravam quitados, por ocasião do pedido de compensação.

Além do que, decidir em sentido contrário, seria promover um benefício indevido ao contribuinte, em especial no que se refere ao equacionamento do valor devido a título de juros de mora no âmbito da compensação. Explico. Caso o encontro de contas fosse homologado na forma em que proposto pelo sujeito passivo, haveria uma antecipação do momento de fruição do direito ao crédito, estancando-se a incidência dos juros de mora sobre o débito, no período que medeia a apresentação da DCOMP e a data de pagamento dos valores parcelados, o que seria injustificável, à vista das normas reguladoras da matéria.

Finalmente, cumpre registrar que o sistema previsto na legislação de regência permite ao contribuinte que parcelou débitos de estimativa a possibilidade de requerer a restituição ou compensação desses valores, tão-logo realizado o correspondente pagamento, não havendo que se falar em “duplo ônus”, como reclama a interessada à fl. 216.

Voto, pois, por negar provimento à manifestação de inconformidade.

O acórdão foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2002

LUCRO REAL. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. PARCELAMENTO DE VALORES DEVIDOS POR ESTIMATIVA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO, QUANDO DA RECLAMAÇÃO DO CRÉDITO.

As estimativas parceladas somente podem compor o saldo negativo do período, nos termos da legislação tributária, após o respectivo pagamento.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Ciente da decisão de primeira instância em 13/01/2015 conforme Aviso de Recebimento à e-fl. 277, a Recorrente apresentou recurso voluntário em 26/01/2015, conforme carimbo apostado à e-fl. 279.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Edgar Bragança Bazhuni, Relator

O recurso apresentado atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que regula o processo administrativo-fiscal (PAF). Dele conheço.

Em seu recurso voluntário a recorrente repete todos os argumentos apresentados na manifestação de inconformidade, cujo excerto a seguir, por entender relevante, transcrevo:

O saldo negativo de IRPJ e CSLL se verifica quando, ao final do ano-calendário, a pessoa jurídica, contrapondo o IRPJ e a CSLL devidos e os valores antecipados ao longo do ano, identifica que pagou mais tributo do que deveria". (grifei)

Entendo que o aresto de primeira instância não merece reparos. Assim, por concordar com todos os seus termos e conclusões, adoto as razões de decidir da turma *a quo*, nos termos do § 1º do art. 50 da Lei nº 9.784/1999 c/c o §3º do art. 57 do RICARF, cujos excertos do voto condutor do acórdão recorrido foram transcritos acima, complementando-o a seguir:

A respeito das citações de doutrinas e de julgados administrativos favoráveis à sua tese, cabe a atenção da autoridade administrativa aos dispositivos legais, não cabendo seu afastamento por apelo à doutrina ou à jurisprudência não vinculante ou de que não foi parte a Recorrente.

Quanto à citada SCI Cosit nº 18/2006 discordo com tal entendimento, mas de qualquer forma, a referida Solução de Consulta não se aplica ao caso em tela, de estimativas pagas depois do encerramento do período de apuração através de parcelamento especial.

Ainda em complemento, peço vênia para aqui transcrever os excertos mais importantes do voto condutor do Conselheiro Rafael Vidal de Araújo, no Acórdão nº 9101-003.708 - da 1ª Turma da CSRF, em demanda ao recurso especial do contribuinte, em que tratou sobre o saldo negativo formado por estimativas pagas depois do encerramento do período de apuração, já que fundamentou com precisão a questão e por ser bastante esclarecedor e aplicável ao caso em tela.

Realmente, nada impede que a contribuinte pleiteie restituição/compensação de saldo negativo formado por estimativas que também foram quitadas por compensação.

Mas também é bastante natural que a liquidez e certeza desse saldo negativo esteja condicionado à confirmação da quitação das estimativas (seja por pagamento, seja por compensação).

Seria mesmo ideal que as compensações que estão interligadas fossem analisadas conjuntamente (num mesmo nível de instância), mas quando isso não é possível (porque os processos caminharam separados, não se desenvolveram ao mesmo tempo,

etc.), a decisão tem sim que levar em conta o que restou decidido sobre as compensações anteriores, porque há aí uma evidente relação de dependência.

Tudo isso é muito lógico, fácil de ser percebido.

A controvérsia levantada pela contribuinte surge porque, não havendo confirmação da compensação das estimativas, elas continuariam sendo exigidas e seriam (ou teriam sido) posteriormente pagas, seja em razão do próprio Per/Dcomp a elas referente (que não foi homologado), seja pela sua inclusão em processo de parcelamento.

É esse o contexto em que a contribuinte alega uma dupla cobrança. Ou seja, ela pagaria as estimativas e, mesmo assim, lhe seria negado o saldo negativo.

A possibilidade de quitação de estimativas após o encerramento do período de apuração já traz em si certa controvérsia.

Há quem pensa ser descabido falar em estimativa devida (em aberto) após o encerramento do ano-calendário.

E houve época em que a Receita Federal não concedia parcelamento para estimativas que não tinham sido quitadas no momento oportuno.

Mas esse tipo de posicionamento reflete apenas um lado da questão abrangendo as estimativas mensais, o lado do Fisco.

Realmente, depois de encerrado o ano-calendário, a atuação da Fiscalização, no que toca ao tributo propriamente dito, se dá sempre pela ótica do ajuste anual. A Fiscalização não faz lançamento para exigir estimativas mensais não recolhidas. Em relação a essas estimativas, o que se lança é a multa isolada prevista no art. 44 da Lei 9.430/1996.

Contudo, na ótica dos contribuintes, detectada a falta de recolhimento de alguma estimativa mensal, há de haver a possibilidade de se pagar essa estimativa em atraso, com os devidos acréscimos legais, mesmo depois de encerrado o ano-calendário.

Aliás, esta é a única forma que os contribuintes tem de evitar a referida multa isolada, ao mesmo tempo em que a estimativa recolhida em atraso (com os devidos acréscimos legais) passa a contribuir adequadamente para a quitação do tributo no final do ano, ou para a formação de saldo negativo.

Negar essa possibilidade aos contribuintes implicaria em mantê-los irreversivelmente em uma condição de infração, de irregularidade, o que não é razoável.

E é nessa perspectiva, penso eu, que a Receita Federal não apenas admite que os contribuintes paguem estimativa depois de encerrado o período de apuração, como também concede parcelamento para isso.

Mas por outro lado, também é importante lembrar que para um contribuinte postular restituição ou compensação de tributo, é necessário, de acordo com o Código Tributário Nacional CTN, que seu direito seja líquido e certo, ou seja, que decorra de pagamento comprovadamente realizado em montante indevido ou a maior que o devido.

Sabe-se muito bem que a compensação, na forma em que vem sendo realizada desde a Lei 10.637/2002, implica em um aproveitamento imediato do reivindicado indébito, sob condição resolutória.

Sendo assim, o acolhimento do pleito da contribuinte implicaria em admitir a possibilidade de restituição/compensação de algo que ainda nem mesmo foi pago, o que afronta não só o sistema jurídico, mas a própria lógica das coisas, porque só se restitui (devolve) o que foi anteriormente dado (pago).

Não há como admitir essa ideia, de a contribuinte primeiro receber a restituição, para depois pagar o tributo que daria ensejo àquela restituição

No caso, ainda haveria um agravante, porque a restituição/compensação do saldo negativo seria pelo seu valor cheio, com todos os acréscimos legais, enquanto que o pagamento parcelado das estimativas se daria com benefícios de anistia, previstos na Lei nº 11.941/2009 (inclusive com redução dos juros de mora).

Mas mesmo que não houvesse essa questão, mesmo que o pagamento futuro da estimativa (seja pela via da execução do Per/Dcomp que contém o débito de estimativa, seja pela via de um parcelamento normal) se desse com todos os acréscimos, ainda remanesceria um problema.

É que o momento para o encontro de contas continuaria sendo a data de envio do Per/Dcomp, e nós estaríamos autorizando a restituição/compensação de crédito que ainda não existia naquela data.

Não há dúvida de que as estimativas pagas posteriormente devem repercutir no ajuste anual.

Seria contraditório, por exemplo, exigir da contribuinte a quitação das estimativas (via execução de Per/Dcomp ou parcelamento) e também exigir o tributo no ajuste em razão da ausência destas mesmas estimativas.

O fato é que o pagamento das estimativas, mesmo extemporâneo, supre o imposto no ajuste, ao mesmo tempo em que afasta o fundamento para a sua cobrança (cobrança do tributo no ajuste).

Mas a restituição/compensação dessas estimativas na forma de saldo negativo implica em questões adicionais, porque elas somente se tornam aptas a embasar restituição ou compensação

na medida que forem pagas, e também na medida que o montante pago supere o valor do tributo devido, quando passam a convalidar o saldo negativo a ser restituído/compensado.

Por isso, o procedimento correto é que a contribuinte apresente Per/Dcomp à medida que o saldo negativo vai se formando pelo pagamento das estimativas parceladas.

Neste processo, só se poderia admitir a compensação do saldo negativo formado (existente) até a data do envio do Per/Dcomp objeto destes autos, ou seja do saldo negativo formado pelas estimativas pagas até aquela data.

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, mantendo-se *in totum* a decisão de primeira instância.

(assinado digitalmente)

Edgar Bragança Bazhuni