



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

**Processo nº** 10166.901419/2009-98  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 1301-003.965 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de junho de 2019  
**Matéria** PER/DCOMP ELETRÔNICO  
**Recorrente** MICROLOG INFORMÁTICA E TECNOLOGIA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2005

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. PER/DCOMP. AFASTAMENTO DO ÓBICE DO ART. 10 DA IN SRF Nº 460/04 E REITERADO PELA IN SRF Nº 600/05. SÚMULA CARF Nº 84.

Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa mensal caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação, desde que comprovado o erro de fato e desde que não utilizado no ajuste anual.

Não comprovado o erro de fato, mas existindo eventualmente pagamento a maior de estimativa mensal em relação ao valor do débito apurado no encerramento do respectivo ano-calendário, cabível a devolução do saldo negativo no ajuste anual.

DIREITO CREDITÓRIO. PAGAMENTO INDEVIDO OU MAIOR DE ESTIMATIVA MENSAL. ÔNUS DA PROVA. COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

À luz do artigo 373, I, do CPC (Lei nº 13.105, de 2015), de aplicação subsidiária no processo administrativo tributário federal, o ônus probatório do fato constitutivo do direito creditório alegado contra a Fazenda Nacional é do contribuinte.

Apenas créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda Nacional podem ser compensados com créditos tributários, nos termos do art.170 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para superar o óbice de que trata o artigo 10 das IN

SRF nºs 460/2004 e 600/2005 - em que se basearam o despacho decisório e a decisão de primeira instância -, pela aplicação da Súmula CARF nº 84 que possibilita a repetição do indébito tributário relativo a pagamento de estimativa mensal desde que comprovado erro de fato, e determinar o retorno dos autos à unidade de origem para que analise o mérito do pedido quanto à liquidez do crédito requerido, oportunizando ao contribuinte, antes, a apresentação de documentos, esclarecimentos e, se possível, de retificações das declarações apresentadas. Ao final, deverá ser proferido despacho decisório complementar, retomando-se, a partir daí, o rito processual de praxe, inclusive quanto à apresentação de nova manifestação de inconformidade em caso de indeferimento do pleito, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Roberto Silva Júnior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Bianca Felícia Rothschild e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente),

## Relatório

Trata-se do Recurso Voluntário (e-fls. 85/102) em face do Acórdão da 4ª Turma da DRJ/Brasília (e-fls. 77/81).

Quanto aos fatos, consta dos autos:

- que, em **25/08/2008**, mediante programa gerador PER/DCOMP, a contribuinte transmitiu eletronicamente a DCOMP nº 02316.96956.250808.1.7.04-3115 (Retificadora), informando compensação tributária sob condição resolutória (e-fls. 55/60) com os seguintes dados:

**a) débito compensado:**

- IRPJ Estimativa Mensal - PA março/2005, vencimento 29/04/2005, código de receita 5993, **valor R\$ 138.978,74** (Principal, valor original).

**b) crédito utilizado:**

- Pagamento indevido ou a maior de IRPJ Estimativa Mensal, **PA 31/01/2005**, vencimento e pagamento em 28/02/2005, código de receita 5993, valor do recolhimento R\$ 407.804,01. Comprovante de Arrecadação (e-fl. 54). **Crédito utilizado R\$ 136.884,41.**

Em **18/02/2009**, a DRF/Brasília emitiu o Despacho Decisório Eletrônico, rejeitando o crédito informado (e-fl. 53). Embora confirmado o pagamento de R\$ 407.804,01 em DARF, **porém - como se trata de antecipação de pagamento de estimativa mensal do imposto - não pode ser restituído, mas somente saldo negativo do imposto, caso apurado/existente no encerramento do ano-calendário (declaração de ajuste anual).**

Ciente desse despacho em **05/03/2009** (e-fl. 66), a contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade em **03/04/2009** (e-fls. 01/37), cuja irresignação, em síntese, é a seguinte:

- que à exceção das vedações previstas nas leis específicas de cada tributo e daquelas elencadas no parágrafo 3º do art. 74 da Lei 9.430/1996, é permitida a compensação de crédito relativo a tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal com débitos próprios do sujeito passivo relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão;

- **que a IN SRF 600/2005 é ilegal** porque prevê restrições além das que foram previstas pela lei; que é inconstitucional (contraria o art. 5º, inciso II, princípio da

legalidade privada – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei);

- que a vedação posta pela MP 449, de 03.12.2008, não pode retroagir (art. 74, inciso IX da Lei 9.430/96);

- que, ante o exposto, requer a reforma da decisão para que seja homologada a compensação tributária em sua integralidade.

Na sessão de **31/03/2011**, a 4ª Turma da DRJ/Brasília julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, ao não reconhecer o direito creditório pleiteado, conforme Acórdão (e-fls. 77/81), cuja ementa e parte dispositiva transcrevo, *in verbis*:

(...)

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA*

*Ano-calendário: 2005*

***Compensação – IRPJ – Apuração Anual – Pagamento por Estimativa– Impossibilidade.***

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

*Fundamento de Inconstitucionalidade – Processo Administrativo Fiscal – Vedação Entendimento da SRF Expresso em Atos Normativos.*

*É vedado ao órgão de julgamento afastar a aplicação de lei, sob o fundamento de inconstitucionalidade, no âmbito do Processo Administrativo Fiscal. O julgador deve observar o entendimento da SRF expresso em atos normativos.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

(...)

Ciente desse *decisum* em **15/07/2011** (sexta-feira), por via postal - Aviso de Recebimento - AR (e-fls. 83/84), a contribuinte apresentou Recurso Voluntário em **15/08/2011** (segunda-feira) (e-fls. 85/102), cujas razões, em síntese, são as seguintes:

(...)

### 3.2 DO DIREITO LIQUÍDO E CERTO DA COMPENSAÇÃO

(...)

No que diz respeito aos tributos arrecadados e administrados pela Secretaria da Receita Federal, a compensação tributária é regida pelos artigos 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de Dezembro de 1996, na redação conferida pelas Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03.

(...)

Evidentemente, eventual restrição ou obrigação imposta ao contribuinte por meio de instrução normativa, ao arrepio do que determina a lei, implica manifesta violação ao princípio da legalidade inscrito no art. 5º, II, da Constituição Federal, porquanto, ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

(...)

### 3.3 DA ILEGALIDADE DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 600/2005

(...)

O que se observa com a edição da referida norma é que a Administração Tributária se acometeu de um verdadeiro poder legiferante, violando o Princípio da Reserva Legal, esquecendo-se das suas funções meramente administrativas, dentro da Administração Pública Direta, bem como da natureza jurídica e limites das normas secundárias por ela editadas.

(...)

Nesse mesmo sentido é a jurisprudência pacífica do Egrégio Tribunal Regional Federal da 1ª Região ao estabelecer que “Instrução Normativa é ato administrativo realizado nos limites do Poder de Regular”, não possuindo, assim, força normativa para instituir, restringir ou extinguir direitos:

(...)

#### 4. DA MEDIDA PROVISÓRIA Nº 449 DE 03.12.2008

A título de argumentação, mostra-se imprescindível salientar que a Medida Provisória nº 449 que entrou em vigor 03.12.2008, não tem aplicação para o presente caso, tendo em vista o Princípio da Irretroatividade da lei tributária.

Lado outro, somente agora a referida norma incluiu no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, o inciso IX, no qual, reza que não poderão se objeto de compensação os débitos relativos ao pagamento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Então, resta razoável a verificação de que a norma supracitada nasceu no mundo jurídico em 03 de dezembro de 2008, através da MP nº 449, no que, pode-se denotar que é totalmente inaceitável a aplicação desta ao presente caso, pois as compensações foram realizadas antes da publicação desta norma.

(...)

#### 5. CONCLUSÃO

Diante do exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência total da **decisão de primeira instância**, requer que seja dado provimento ao presente Recurso, para que sejam homologadas as declarações de compensação apresentadas e afastando-se a cobrança dos débitos declarados, por ser da mais inteira Justiça.

Ainda, importante ressaltar, que a suspensão dos débitos do conta-corrente da Empresa, objeto das compensações é medida que se impõe, até julgamento final do presente recurso, à luz do inciso III do artigo 151 do CTN, sob pena de adoção das medidas cabíveis, inclusive de cunho administrativo, pois, a Empresa tem como atividade principal a participação de LICITAÇÕES em todas as searas da Administração Pública.

(...)

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Nelso Kichel - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais pressupostos de admissibilidade. Portanto, conheço do recurso.

A Recorrente rebela-se contra a decisão recorrida que denegou o direito creditório pleiteado e não homologou a DCOMP objeto dos autos.

Inexistindo preliminar a ser enfrentada, passo diretamente à análise do mérito.

### **Direito de repetição do indébito tributário (direito creditório). Compensação tributária de débitos próprios, vencidos ou vincendos:**

O contribuinte tem direito à restituição total ou parcial do tributo, no caso de pagamento indevido ou a maior (CTN, art. 165).

O contribuinte 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 utilizar na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão (Lei 9.430/96, art.74).

### **Ônus probatório do fato constitutivo do direito creditório:**

No processo de compensação tributária, o contribuinte é autor do pedido de aproveitamento de crédito contra a Fazenda Nacional. O encontro de contas, - informado na declaração de compensação tributária transmitida eletronicamente -, extingue o débito confessado, sob condição resolutória, pois depende de ulterior verificação expressa ou tácita da liquidez e certeza do direito creditório utilizado.

À luz do artigo 373, I, do CPC (Lei nº 13.105, de 2015), de aplicação subsidiária no processo administrativo tributário federal (processo de compensação tributária),

o ônus probatório do fato constitutivo do direito creditório alegado contra a Fazenda Nacional é do contribuinte, autor do pedido de crédito, para que seja aferida a liquidez e certeza, nos termos do art.170 do Código Tributário Nacional.

No processo administrativo fiscal, o momento da apresentação das provas, sua produção, está previsto nos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235/72.

A compensação tributária apresentada, informada à Receita Federal do Brasil extingue o débito tributário na data da transmissão da DCOMP, sob condição resolutória, pois ainda pendente de ulterior verificação pelo Fisco, enquanto não decorrido o prazo para homologação expressa ou tácita.

Os requisitos ou atributos de certeza e liquidez do crédito utilizado na DCOMP devem estar preenchidos ou atendidos, por conseguinte, na data de transmissão da declaração de compensação.

No caso, a recorrente:

a) quanto ao direito creditório argumentou:

- que tem direito à repetição do que pagara indevidamente (arts. 156, II, 165 e 167 do CTN) e que também tem direito à compensação tributária (CTN, art. 170 e Lei 9.430/96, art. 74); que Instrução Normativa, ato normativo infralegal, não pode estabelecer restrição ou obrigação ao arrepio da lei (CF art. 5º, II): "Ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer senão em virtude de lei";

- que é ilegal a Instrução Normativa que determina a devolução do pagamento indevido de estimativa mensal apenas como saldo negativo na declaração de ajuste anual;

- que, ademais, a MP nº 449/2008 (art. 29), que incluiu o inciso IX no art. 74 da Lei 9.430/96, não se aplica ao caso (princípio da irretroatividade). Vide Lei nº 13.670/2018 (art. 6º).

b) quanto aos fatos e provas:

- juntou cópia do comprovante de arrecadação, no valor de **R\$ 407.804,01** quanto PA janeiro/2005, pagamento em 28/02/2005 (e-fl. 54);

- juntou cópia do recibo de transmissão eletrônica de **DIPJ (retificadora)**, de 24/02/2009, e cópia da Ficha 11 - Cálculo do Imposto de Renda Mensal por Estimativa, débito do PA janeiro/2005, saldo a pagar, após as deduções: **R\$ 225.888,78** (e-fls. 63/64).

- crédito utilizado na DCOMP, objeto dos presentes autos, **R\$ 136.884,41 - valor original** (e-fls. 55/60);

- cópia da DCTF (e-fls. 61/62).



*Data venia* a mera cópia da DIPJ (retificadora) e cópia do comprovante de arrecadação não têm o condão de provar o alegado **erro de fato**.

É necessária cópia da escrituração contábil (livros Razão e Diário) e os documentos de suporte dos registros contábeis, pois a DIPJ tem caráter meramente informativo (não tem caráter constitutivo).

É preciso comprovar a existência de registros contábeis nas duas situações, antes e após a correção do alegado erro de fato, ou seja, demonstrar que realmente ocorreu o erro de fato e o que o teria gerado.

A contribuinte, como já dito, não juntou aos autos cópia do livro Diário e cópia do livro Razão, quanto à apuração do ano-calendário 2005. Também não juntou cópia aos autos dos balancetes de suspensão/redução de que trata o art. 35 da Lei nº 8.981/95, que estatui, *in verbis*:

*Art. 35. 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.*

*§1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:*

*a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;*

*b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.*

*(...)*

No caso, as decisões anteriores proferidas nestes autos não enfrentaram, no mérito, a questão do erro de fato e a formação do direito creditório, bem como a liquidez e certeza do crédito alegado para encontro de contas com débito (s) confessado (s) na DCOMP objeto dos autos, pois se limitaram a denegar o direito creditório com base no óbice do art. 10 da INSRF460/04, reiterado pela IN SRF nº 460/05.

Ocorre que o óbice do art. 10 da Instrução Normativa SRF nº 460/04, reiterado na IN SRF nº 600/05, ficou superado a partir da edição da IN SRF 900/2008 que suprimiu a vedação da repetição imediata, aproveitamento ou utilização em compensação tributária de pagamento a maior ou indevido de estimativas mensais do IRPJ ou da CSLL antes de findo o período de apuração, ou depois, desde que reste comprovado, de forma cabal, o erro de fato na apuração da base de cálculo ou pagamento totalmente desvinculado da base de cálculo que deu origem ao crédito pleiteado.

No mesmo sentido a Súmula CARF nº 84, cujo verbete transcrevo, *in verbis*:

---

**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.*

Assim, superado o óbice, necessária, entretanto, a comprovação do **erro de fato**.

É condição *sine qua non* para configuração do pagamento indevido de estimativa mensal e repetição imediata do indébito tributário a demonstração, comprovação do alegado erro de fato.

Porém, como já demonstrado, o mérito da lide, matéria de fato, até agora, não foi julgado ou enfrentado pelas decisões anteriores, nestes autos.

Ainda, sequer os autos do processo estão saneados, como já demonstrado alhures, necessitando instrução processual complementar.

Não constam dos autos cópia dos livros Razão, Diário e dos balancetes de suspensão/redução.

Para evitar prejuízo à defesa, supressão de instância de julgamento, entendo que os autos do processo devem retornar à unidade de origem da RFB, no caso à DRF/Brasília, para julgamento do mérito da lide, matéria de fato e de direito, mediante despacho complementar.

Reiterando, a recorrente tem o ônus probatório de comprovar o fato constitutivo do seu direito alegado, ou seja, comprovar o pretense erro de fato que teria gerado pretense crédito pleiteado, para efeito de restituição da estimativa mensal paga indevidamente.

A recorrente deverá ser intimada a produzir prova, ou seja, fazer a juntada de cópia de sua escrituração contábil (livros Diário e Razão) e balancetes de suspensão/redução de que trata o art. 35 da Lei nº 8.981/95.

Urge, destarte, o saneamento do processo, a complementação de provas.

Caso a contribuinte não comprove nos autos o alegado **erro de fato**, tem-se as estimativas pagas como mera antecipação de pagamento do imposto na forma da legislação de regência (Lei 9.430/96, art. 2º), podendo as antecipações pagas do imposto somente ser utilizadas na declaração de ajuste anual para dedução do débito apurado ou para formação do saldo negativo caso o somatório das antecipações superar o imposto apurado.

Assim, afastado o óbice das citadas IN é possível a devolução de pagamento indevido de estimativa mensal desde que comprovado o alegado **erro de fato** e desde que o crédito não tenha sido utilizado ou computado o respectivo valor no saldo negativo do imposto (ajuste anual).

Como demonstrado, nesta instância recursal não há como julgar o mérito da lide, ainda que os autos fossem baixados em diligência fiscal, pois implicaria, em tese, julgamento em instância única, implicaria supressão de instância de julgamento, caso o resultado da diligência fosse desfavorável à contribuinte, pois as decisões anteriores não adentraram no mérito quanto à matéria de fato e quanto à formação do pretense crédito.

Diante do exposto, voto para dar provimento parcial ao recurso voluntário para:

a) afastar o óbice do art. 10 da IN SRF 460/04 e reiterado pela IN SRF 600/05, pela aplicação do entendimento da Súmula CARF nº 84; e,

b) para evitar prejuízo à defesa, ou seja, afastar possível supressão de instância de julgamento, devolver os autos à unidade de origem da RFB, no caso, à DRF/Brasília para que, após reaberto prazo a partir da ciência da intimação da contribuinte a complementar as provas - instrução processual complementar - e transcorrido o lapso temporal - proceda análise de mérito quanto ao alegado erro de fato e quanto à formação do direito creditório pleiteado pela contribuinte à luz da legislação de regência e jurisprudência citados, mediante emissão de despacho complementar, retomando-se, a partir daí, o rito processual habitual, inclusive quanto à apresentação de nova manifestação de inconformidade em caso de indeferimento do pleito.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Nelso Kichel