



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

**Processo n°** 10825.906642/2009-11  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1801-001.335 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 05 de março de 2013  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** UNIMED DE BAURU COOPERATIVA DE TRABALHO  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. ADMISSIBILIDADE.

O pagamento a maior de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento e, corrigido na forma da lei, pode ser compensado, mediante apresentação de DCOMP. Eficácia retroativa da Instrução Normativa RFB nº. 900/2008.

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento de direito creditório quando a apreciação da restituição/compensação fundamentou-se na impossibilidade de restituição de estimativa de tributo. É necessário que a autoridade administrativa que jurisdiciona a contribuinte analise o pedido de restituição/compensação (Per/Dcomp) à luz da existência, suficiência e disponibilidade do crédito.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 2004

CERCEAMENTO DE DEFESA. NULIDADE DA DECISÃO.

O indeferimento da Per/Dcomp por razões diversas daquelas que constaram como fundamento do despacho decisório, sem que a contribuinte seja cientificada e instada a manifestar-se sobre a análise sumária do crédito pleiteado, realizada em sede de julgamento, caracteriza cerceamento de defesa e provoca a nulidade de decisão de primeira instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário e determinar o retorno dos autos à Turma Julgadora de Primeira Instância, nos termos do voto da Relatora.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes – Presidente e Relatora

Participaram da sessão de julgamento, os Conselheiros: Maria de Lourdes Ramirez, Ana Clarissa Masuko dos Santos Araújo, Carmen Ferreira Saraiva, João Carlos de Figueiredo Neto, Luiz Guilherme de Medeiros Ferreira e Ana de Barros Fernandes.

## Relatório

A empresa recorre do Acórdão nº 14-31.358 exarado pela Quinta Turma de Julgamento da DRJ em Ribeirão Preto/SP, fls. 63 a 69, que julgou improcedente o direito creditório pleiteado pela contribuinte, bem como não homologar as pertinentes compensações deste crédito com débitos tributários, formalizados nos Per/Dcomp (pedidos de restituição e declaração de compensação) – fls. 01 a 05.

Aproveito trechos do relatório e voto do aresto vergastado para historiar os fatos:

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório em que foi apreciada Declaração de Compensação (PER/DCOMP), por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débitos de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de IRPJ-estimativa mensal, código de arrecadação 2362, concernente ao mês de maio do ano-calendário de 2006.

Por despacho decisório, não foi reconhecido direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não homologada a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de ter sido 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 IRPJ devido(a) ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ do período.

Cientificada, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando, em síntese, de acordo com suas próprias razões:

- que teria incorrido em erro material *"uma vez que ao lugar de imputar o crédito decorrente da diferença positiva entre estimativas recolhidas e o valor apurado pelo lucro real como saldo negativo de IRPJ, a ora Impugnante o fez alocando o valor como decorrente de pagamento indevido ou a maior que o devido"*;
- que elementos colhidos em decisões administrativas proferidas pelos Conselhos de Contribuintes estariam a amparar seus argumentos;
- que a correção do erro de fato representaria prestígio ao princípio da verdade material, norteador do processo administrativo tributário.

[...]

VOTO

[...]

Há que se consignar que, nos termos do art. 156, II, do Código Tributário nacional (CTN), a compensação tributária é uma modalidade de extinção do crédito tributário, mediante a qual se promove o encontro de duas relações jurídicas: (i) a relação jurídica de indébito tributário, na qual o contribuinte tem o *direito* de exigir, e o Estado tem o *dever* de restituir determinada quantia ao contribuinte; e (ii) a relação jurídica tributária, na qual o Estado tem o *direito* de exigir, e o contribuinte o *dever* de recolher determinada quantia aos cofres públicos (crédito tributário).

O art. 170 do CTN, por seu turno, dispõe que “*a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários, com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda*”.

Portanto, o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento a maior de tributo, cujo ônus probatório recai sobre o contribuinte interessado.

A respeito do tema, dispõe o Código de Processo Civil, em seu art. 333:

[...]

No caso em foco, embora o pedido inicial formalizado em PER/DCOMP tenha por objeto suposto crédito do tipo "pagamento indevido ou a maior" de IRPJ-estimativa, relativo ao mês de dezembro do ano-calendário de 2004, a interessada pleiteia, na manifestação de inconformidade, seja considerado crédito do tipo "saldo negativo", relativo ao mesmo ano- calendário (2004). Há que se aferir, portanto, a efetiva apuração, pela contribuinte, de saldo negativo de IRPJ no período em questão, que poderia indicar a existência de crédito líquido e certo passível de compensação.

[...]

Assim, a pessoa jurídica, ao optar pela apuração do imposto de renda com base no lucro real anual, poderá suspender ou reduzir o pagamento do tributo devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do tributo, calculado com base no lucro real do período em curso.

Em casos da espécie, a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado, está na dependência da efetiva demonstração, pela requerente, do saldo negativo de IRPJ apurado no final de cada período, uma vez que os recolhimentos do imposto por estimativa e as retenções na fonte (IRRF) são considerados pela Lei como antecipações do imposto devido (IRPJ). E tal demonstração se dá em função dos valores declarados e efetivamente comprovados pela contabilidade e outros documentos fiscais, conjuntamente, sendo a declaração de rendimentos, os pagamentos por estimativa mensal e os informes de retenção apenas elementos indicativos da apuração do tributo.

No que se refere ao IRRF, somente poderá ser utilizado para a dedução do IR a pagar e, eventualmente, contribuir para a formação do saldo negativo de IRPJ, se atender ao previsto no art. 55 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, que disciplina a compensação do IRRF incidente sobre rendimentos computados na declaração, condicionando-se o procedimento à apresentação dos respectivos comprovantes de retenção, bem como, cumulativamente, atender ao disposto no § 2º do art. 76 da Lei nº 8.981/95, o qual estabelece que a dedução do IR com o IRRF

será permitida caso as receitas correlatas tenham sido oferecidos à tributação na forma de composição da base de cálculo do imposto, *in verbis*:

[...]

Como corolário do exposto, esta 5ª Turma de Julgamento tem consignado que em tema de restituição e compensação de saldo negativo de IRPJ com outros tributos, ou com o próprio, cabe o atendimento de quatro premissas: 1ª) a constatação dos pagamentos a título de estimativas mensais ou das retenções; 2ª) a oferta à tributação das receitas que ensejaram as retenções; 3ª) a apuração do indébito, fruto do confronto com o valor do imposto devido e, 4ª) a observância do eventual indébito não ter sido liquidado em outras compensações. No caso de compensações de estimativas mensais com utilização de créditos oriundos de pagamentos indevidos ou a maior, ou de saldos negativos de anos-calendário anteriores, há que se comprovar a regularidade de tais procedimentos, inclusive no que se refere à correta apuração desses saldos negativos anteriores e adequado tratamento contábil/fiscal.

Para tanto, imprescindível se faz a apresentação, pela postulante, de elementos probatórios tais como: os registros contábeis de conta no ativo do IRPJ a recuperar, a expressão deste direito em Balanços ou Balancetes, regularmente transcritos no livro "Diário", principalmente porque, para se antecipar ao ajuste anual (tributação pelo lucro real anual) e não ter que recolher tributo a maior durante o ano, a contribuinte dever levantar balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução; a Demonstração do Resultado do Exercício, a contabilização (oferecimento à tributação) das receitas que ensejaram as retenções, os Livros Diário e Razão, etc., e ainda os registros no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR), de modo a dar sustentação à veracidade do saldo negativo.

[...]

E, no presente caso, a recorrente, em sua peça impugnatória, não apresentou os referidos documentos, limitando-se às alegações acima referenciadas. As cópias de declarações prestadas à RFB e de documentos de arrecadação (Darf) juntados aos autos, embora relevantes, mostram-se insuficientes à adequada instrução probatória do pedido em exame.

[...]

Diante de todo o exposto, **VOTO** pela improcedência da manifestação de inconformidade.”

(grifos não pertencem ao original)

Observo que não consta do processo que, antes da emissão do Despacho Decisório, a declarante foi intimada a apresentar a contabilidade completa para analisar-se a procedência do pedido. A empresa argumenta que os balancetes de suspensão/redução mensais escriturados à época comprovam haver recolhido as estimativas indevidamente/a maior e que a soma destas superou o resultado apurado ao final do ano-calendário, o lucro real, resultando em saldo negativo de IRPJ.

A empresa interpôs tempestivamente (AR – 21/12/2010, fls 71; Recurso – 20/01/2011, fls. 72) o Recurso de fls. 72 a 83, reiterando os termos da defesa exordial, em síntese, que faz jus ao crédito pleiteado na Per/Dcomp em questão. Apresenta cópias de partes da DIPJ e de DCTF retificadoras, DARF de recolhimento e de registros contábeis que espelhariam os balancetes de suspensão/redução e o recolhimento realizado a maior em relação ao mês de maio de 2006.

É o suficiente para o relatório. Passo ao voto.

## Voto

Conselheira Ana de Barros Fernandes, Relatora

Conheço do recurso interposto, por tempestivo.

Trata o presente litígio de não reconhecimento de direito creditório e conseqüente não homologação de compensação entre crédito e débitos, oriundo de estimativa de tributo paga a maior ou indevidamente, pela autoridade *a quo*, e em face da ausência de apresentação de provas hábeis para comprovar o recolhimento a maior, pela turma julgadora de primeira instância.

No que respeita à repetição de estimativas recolhidas a maior, este colegiado já se defrontou com a matéria e firmou posição bem retratada em voto da conselheira Maria de Lourdes Ramirez, que passo a transcrever<sup>1</sup>:

“A questão que se coloca para análise nestes autos se refere à possibilidade de haver recolhimento indevido ou a maior no cálculo e pagamento de estimativas mensais no curso do ano-calendário e, havendo tal possibilidade, se isto geraria um indébito a favor do contribuinte passível de restituição e compensação.

[...]

Nesse contexto, em relação às críticas quanto às restrições contidas em atos normativos infra-legais, como por exemplo, o discutido artigo 10 da IN SRF n.º. 600, de 2005 (também previsto na IN SRF n.º 460, de 2004), destacam que tais normas administrativas não se prestariam a criar, modificar ou extinguir direitos, mas sim disciplinar ou regulamentar o exercício de prerrogativas previstas em Lei, esta em sentido formal. Seria possível, assim, fazer referência a um ato administrativo subsequente em relação à situação pretérita, desde que a situação fosse prevista em lei.

[...]

Relativamente aos débitos de estimativas, não há como tratar a restrição inserta a partir da Instrução Normativa SRF n.º. 460/2004 como procedimental. Não se vislumbra 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.

Poderia se cogitar de tal possibilidade 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 débitos de estimativas a qualquer

<sup>1</sup> Processo nº 19647.010657/2006-10, Acórdão nº 1801-00.597, em 28/06/11.

tempo, e não apenas na vigência das Instruções Normativas que veicularam a dita proibição.

Neste aspecto, 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:

*Instrução Normativa SRF nº 460, de 18 de outubro de 2004*

*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.*

*Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005*

*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.*

Assim, 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:

[...]

Entretanto, a própria Receita Federal mudou seu entendimento, ao suprimir parte da redação do dispositivo, quando da edição da IN RFB nº. 900, de 2009, como se verifica a seguir:

*Instrução Normativa RFB nº 900, de 30 de dezembro de 2008*

*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.*

Não é por demais lembrar que o artigo 74 da Lei nº. 9.430, de 1996, já previu, expressamente os casos em que é vedada a compensação:

*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.*

[...]

*§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:*

*I - o saldo a restituir apurado na Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda da Pessoa Física;*

*II - os débitos relativos a tributos e contribuições devidos no registro da Declaração de Importação.*

*III - os débitos relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal que já tenham sido encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional para inscrição em Dívida Ativa da União;*

*IV - o débito consolidado em qualquer modalidade de parcelamento concedido pela Secretaria da Receita Federal - SRF*

*V - o débito que já tenha sido objeto de compensação não homologada, ainda que a compensação se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa; e*

*VI - o valor objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento já indeferido pela autoridade competente da Secretaria da Receita Federal - SRF, ainda que o pedido se encontre pendente de decisão definitiva na esfera administrativa.*

[...]

É verdade 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, confrontando as disposições normativas e o conteúdo da Lei nº. 9.430/96, observa-se 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.

De outro giro é possível interpretar, também, 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:

*Art.2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº. 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº. 9.065, de 20 de junho de 1995.*

*§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.*

*§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.*

*§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.*

*§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:*

*I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*II -dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

*III -do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;*

*IV -do imposto de renda pago na forma deste artigo. (destacou-se)*

Diante deste contexto, tem-se que as estimativas recolhidas a maior não poderiam ser deduzidas na apuração anual da CSLL/IRPJ – já que o recolhimento efetuado a maior não observou o regramento acima, posto que feito a maior que o devido - e o crédito daí decorrente, poderia ser utilizado em compensação, mediante apresentação de DCOMP, evidentemente sem a dedução das 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 indébito 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 se vislumbra, ante o contexto exposto, obstáculo legal ao pedido de restituição ou à compensação deste indébito antes de seu prévio cômputo na apuração ao final do ano-calendário. Comprovado o erro e, por consequência, o indébito, 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 nº. 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, interpretando-se 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, conclui-se 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, frise-se, 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 é admissível 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 menores 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. O art. 35 da Lei nº. 8.981, de 1995, referenciado no art. 2º da Lei nº. 9.430, de 1996, assim dispõe acerca dos balanços ou balancetes de suspensão ou redução de estimativas:

*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.*

*§ 2º O Poder Executivo poderá baixar instruções para a aplicação do disposto no parágrafo anterior.*

[...]

Destaque-se, ainda, que não há indébitos quando, após efetuar recolhimentos estimados com base na receita bruta, o contribuinte passa a suspendê-los ou reduzi-  
los por meio dos balancetes, demonstrando que o valor do imposto/contribuição já

pago, ou o somatório dele com a estimativa do mês, supera o devido com base no lucro real (balancetes suspensão/redução).

As únicas alternativas no curso do ano calendário são: pagar com base na receita bruta, reduzir esse valor com base no balancete ou suspender o pagamento com base também em balancete. Ou seja, se o valor pago no decorrer do período superar o devido com base em balancete de suspensão/redução, o máximo efeito que o contribuinte pode extrair dos referidos balancetes é deixar de pagar o tributo, até que ele se torne novamente devido, seja pela mera apuração da estimativa com base na receita bruta, seja com base no lucro acumulado em balancetes de redução.

Logo, o pagamento indevido de estimativas caracteriza-se na hipótese de **erro** no recolhimento. Assim, se o valor efetivamente pago foi superior ao devido, seja com base na receita bruta, seja com base no balancete de suspensão/redução, essa diferença é passível de restituição ou compensação, e esse pedido ou utilização pode, inclusive, ser feito no curso do ano-calendário, já que independente de evento futuro e incerto.

[...]

Aproveito, ainda, o desfecho do retro mencionado acórdão, adotando-o neste voto, *mutatis mutandis*, em virtude de ser outro o valor da estimativa ora discutido nos autos:

“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, seja na apuração da estimativa com base em receita bruta, seja com base em balancete de suspensão/redução, a sua adequação para a formação do indébito de R\$ 3.328,31 e a correspondente disponibilidade, mediante prova de que não se valeu desta antecipação para liquidação da CSLL devida no ajuste anual, ou para formação do correspondente saldo negativo.

E isto porque, em verdade, o fato de o único fundamento da decisão ser a impossibilidade de aproveitamento de indêbitos decorrentes de recolhimentos estimados, não permite concluir pela integridade da formação do crédito. A autoridade administrativa centrou sua decisão, exclusivamente, na possibilidade do pedido, e assim não analisou a efetiva existência do crédito. Superada esta questão, necessário se faz a apreciação do mérito pela autoridade administrativa competente, quanto aos demais requisitos para homologação da compensação.”

Superado o ponto da admissibilidade das Per/Dcomp cujo crédito são as estimativas mensais pagas durante o ano-calendário, ressalte-se que o procedimento da Administração Tributária em emitir os Despachos Decisórios eletronicamente, sem a intimação prévia dos contribuintes para justificarem as Per/Dcomp que o sistema rejeita tem causado vários transtornos. Não há que se falar em nulidade do Despacho Eletrônico, pois, na forma que foi emitido, em nada cerceia o direito de defesa dos contribuintes. Há no texto expresso a motivação da Per/Dcomp não ter sido admitida. E o litígio instaurou-se regularmente.

Mas, de um lado, indefere-se o pedido de restituição e aproveitamento de estimativas porque foram alocadas automaticamente a débitos que constaram da DCTF, sem facultar ao contribuinte oportunidade para esclarecer a sua conduta. Por outro lado, impede-se simultaneamente que, ao ser notificado do Despacho Decisório emitido de forma sumária, o contribuinte possa retificar (ou até mesmo cancelar) a Per/Dcomp para adequá-la de forma devida. E por fim, ainda que a unidade de jurisdição do contribuinte, ou a turma julgadora de primeira instância, verifiquem a sequência de Per/Dcomp emitidas pelos contribuintes solicitando a restituição das estimativas mensais pagas do mesmo ano-calendário e tributos,

não adaptam os pedidos, *ex officio*, para devolução do saldo negativo de IRPJ/CSLL apurado, retirando do administrado a repetição de possível indébito tributário, pela eventual ocorrência da prescrição.

A Administração Tributária consciente destes problemas modificou os Despachos Decisórios emitidos eletronicamente e o seu procedimento. Atualmente, ao verificar a inconsistência das Per/Dcomp com as informações registradas nos sistemas do fisco, antes de emitir o despacho denegatório, o contribuinte é intimado para esclarecimentos. Se o contribuinte não responder à intimação fiscal, o Despacho é emitido, porém faculta ao contribuinte, em determinado prazo após o recebimento, retificar as declarações entregues ao fisco para a compatibilização dos dados – DIPJ, DCTF e a própria Per/Dcomp.

Tomou medidas também para reunir todas as Per/Dcomp que veiculam o mesmo crédito em um só processo pela edição da Portaria RFB nº 666/08, sem, no entanto, atentar para as Per/Dcomp que tem como objeto as estimativas do mesmo ano-calendário [ainda mais porque à época a própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) editou, equivocadamente, normas infra-legais vedando a restituição/compensação de estimativas, erro reconhecido e corrigido com a edição da Portaria RFB nº 900/08].

No caso em concreto, a autoridade *a quo* indeferiu o Per/Dcomp sumariamente por se tratar de pedido veiculando a restituição de estimativas. A turma julgadora de primeira instância transcendeu esta razão, preliminar, negatória, mas ao invés de determinar a realização de diligências para a apuração do mérito do litígio – existência de eventual direito creditório – adentrou a este e fundamentou a improcedência do pedido na ausência da apresentação de provas contábeis na retificação das declarações apresentadas pela recorrente (DIPJ e DCTF).

Todavia, em nenhum momento processual a recorrente foi instada a exibir a contabilidade completa para comprovar o direito que argumenta. E se houve efetivamente erro no cálculo do tributo devido, é direito da recorrente reaver o indébito tributário, ainda que tenha confessado anteriormente qualquer outro valor, em razão do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

Neste sentido, houve cerceamento de defesa da recorrente, pois foi provocada a manifestar-se apenas sobre a preliminar ventilada pela autoridade *a quo* – impossibilidade de pleitear a restituição/compensação de estimativas mensais, razão do indeferimento da Per/Dcomp. Em momento posterior, a Turma Julgadora de Primeira Instância indeferiu a Per/Dcomp por uma outra razão, de mérito, ou seja, a não comprovação do crédito pleiteado, explicitando serem necessárias quatro premissas para conceder-se o crédito: “...1ª) a constatação dos pagamentos a título de estimativas mensais ou das retenções; 2ª) a oferta à tributação das receitas que ensejam as retenções; 3ª) a apuração do indébito, fruto do confronto com o valor do imposto devido e, 4ª) a observância do eventual indébito não ter sido liquidado em outras compensações.”

Todavia, não abriu oportunidade para a recorrente manifestar-se a respeito destas razões, de mérito.

Dispõe o artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, que disciplina o processo administrativo fiscal (PAF):

*Art. 59. São nulos:*

(...)

*II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.*

Sem oferecer oportunidade à recorrente para se defender das razões de indeferimento, há cerceamento de defesa, acarretando a nulidade da decisão de primeira instância.

Ademais, a norma tributária veda a retificação da Declaração de Compensação e Pedido de Restituição (Per/Dcomp) após o despacho decisório, mas não alcança as retificações de DIPJ (meramente informativa) ou DCTF.

Ressalte-se que a DCTF retificadora substitui em todos os efeitos a DCTF original e não surtirá efeitos nas hipóteses que a norma tributária estabelece. Determina o artigo 11 da Instrução Normativa RFB nº 903/08:

#### *DA RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÕES*

*Art. 11. A alteração das informações prestadas em DCTF será efetuada mediante apresentação de DCTF retificadora, elaborada com observância das mesmas normas estabelecidas para a declaração retificada.*

*§ 1º A DCTF retificadora terá a mesma natureza da declaração originariamente apresentada, substituindo-a integralmente, e servirá para declarar novos débitos, aumentar ou reduzir os valores de débitos já informados ou efetivar qualquer alteração nos créditos vinculados.*

*§ 2º A retificação não produzirá efeitos quando tiver por objeto alterar os débitos relativos a impostos e contribuições:*

*I - cujos saldos a pagar já tenham sido enviados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) para inscrição em DAU, nos casos em que importe alteração desses saldos;*

*II - cujos valores apurados em procedimentos de auditoria interna, relativos às informações indevidas ou não comprovadas prestadas na DCTF, sobre pagamento, parcelamento, compensação ou suspensão de exigibilidade, já tenham sido enviados à PGFN para inscrição em DAU; ou*

*III - em relação aos quais a pessoa jurídica tenha sido intimada de início de procedimento fiscal.*

*§ 3º A retificação de valores informados na DCTF, que resulte em alteração do montante do débito já enviado à PGFN para inscrição em DAU, somente poderá ser efetuada pela RFB nos casos em que houver prova inequívoca da ocorrência de erro de fato no preenchimento da declaração.*

*§ 4º Na hipótese do inciso III do § 2º, havendo recolhimento anterior ao início do procedimento fiscal, em valor superior ao declarado, a pessoa jurídica poderá apresentar declaração retificadora, em atendimento a intimação fiscal e nos termos desta, para sanar erro de fato, sem prejuízo das penalidades calculadas na forma do art. 9º.*

(grifos não pertencem ao original)

Ao trazer, ainda que em fase recursal, parte da contabilidade, a recorrente faz início de prova do direito que alega fazer jus. Todavia, não prescinde o exame da contabilidade completa (balancetes registrados no Diário e verificação da possível existência de outras contas de receitas auferidas no período em comento).

Concluindo, os efeitos do acatamento da preliminar da possibilidade do pedido de restituição/compensação cujo objeto é o pagamento de estimativas em valor indevido, ou a maior do que o devido, impõe, pois, o retorno dos autos à Turma Julgadora *a quo* para avocar a manifestação da recorrente e a apresentação da sua contabilidade completa, para somente depois, pronunciar-se sobre o mérito, ou seja, à análise da origem e a procedência do crédito pleiteado (em face da sua contabilidade, registros no Sapli, outros pedidos de restituição/compensação com origem no mesmo crédito, vinculação a outros processos administrativos fiscais, formação do saldo negativo ao final do ano-calendário etc.)

Voto, pelo exposto, em dar provimento parcial ao recurso e determino o retorno dos autos à Turma de Julgamento de Primeira Instância para a re-análise do mérito da Per/Dcomp objeto deste litígio, após cientificar a recorrente das razões de indeferimento que não fundamentaram o despacho denegatório.

Observo que a empresa tem outros processos que versam sobre Per/Dcomp cujos créditos tributários são estimativas recolhidas durante o mesmo ano-calendário.

(assinado digitalmente)

Ana de Barros Fernandes