



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

**Processo nº** 10865.900722/2008-13  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Resolução nº** **1802-000.286 – 2ª Turma Especial**  
**Data** 06 de agosto de 2013  
**Assunto** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** DIMENSIONAL EQUIPAMENTOS ELÉTRICOS SA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade, converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ester Marques Lins de Sousa, José de Oliveira Ferraz Corrêa, Marciel Eder Costa, Nelso Kichel, Gustavo Junqueira Carneiro Leão e Marco Antonio Nunes Castilho.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que manteve a homologação apenas parcial em relação a declaração de compensação apresentada pela Contribuinte, nos mesmos termos que já havia decidido anteriormente a Delegacia de origem.

Os fatos que deram origem ao presente processo estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 14-29.138, às fls. 113 a 121:

*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 tributo (IRPJ-estimativa, código de arrecadação 5993), concernente ao período de apuração 04/2003.*

*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 que os pagamentos informados foram integralmente utilizados para quitação de débitos da contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

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

*- que no ano-calendário de 2003 teria apurado saldo negativo de IRPJ e CSLL, no valor de R\$ 556.671,88 e R\$ 218.360,83, respectivamente, bem como retenções de IRRF sobre aplicações financeiras no valor de R\$ 2.452,11, que teriam sido informadas em DIPJ/2004. Os saldos negativos assim apurados teriam sido utilizados para compensação de débitos próprios, mediante transmissão de diversos PER/DCOMP;*

*- que teria incorrido em equívoco “quanto ao preenchimento relativo ao campo 'Tipo do Crédito', selecionou 'Pagamento Indevido ou a Maior' ao invés de 'Saldo Negativo de IRPJ', bem como relacionou os DARF's relativos ao pagamento por estimativa mensal, como o presente”. Em que pese o erro, a requerente teria direito ao crédito declarado, como estaria a comprovar a documentação anexa à manifestação de inconformidade;*

*- que “desconsiderar os valores recolhidos a maior pela Requerente (apuração de saldo negativo de IRPJ e CSLL - ano-calendário/2003), seria o mesmo que tributar parcela não correspondente ao conceito de renda e de lucro líquido, hipótese, por óbvio, manifestamente inconstitucional”;*

- que os alegados créditos não teriam sido utilizados em qualquer outra compensação ou restituição, além daquelas informadas;

Ao final, requer reconhecimento do direito creditório pleiteado e homologação integral das compensações efetuadas, bem como sejam as intimações dirigidas a seus procuradores (advogados).

Como mencionado, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP manteve a homologação apenas parcial em relação à compensação, expressando suas conclusões com a seguinte ementa:

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

*Ano-calendário: 2003*

*DCOMP. CRÉDITO. INDEFERIMENTO.*

*Pendente, nos autos, a comprovação do crédito indicado na declaração de compensação formalizada, impõe-se o seu indeferimento.*

*DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.*

*Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.*

*COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.*

*Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 25/08/2010, a Contribuinte apresentou recurso voluntário em 16/09/2010, onde reitera os mesmos argumentos de sua manifestação de inconformidade, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Além disso, no intuito de afastar qualquer dúvida acerca do crédito pleiteado - saldos negativos de IRPJ e CSLL, informa que está apresentando cópia de toda a documentação contábil mencionada pela decisão de primeira instância administrativa, que os originais destes documentos se encontram à inteira disposição para exame, e que se coloca à inteira disposição acerca de quaisquer outros documentos que venham a ser considerados como necessários.

Este é o Relatório.

## Voto

Conselheiro José de Oliveira Ferraz Corrêa, Relator.

O recurso é tempestivo e dotado dos pressupostos para a sua admissibilidade. Portanto, dele tomo conhecimento.

A Contribuinte questiona decisão que homologou parcialmente declaração de compensação por ela apresentada em 11/06/2004, na qual utilizou um alegado crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior referente à estimativa de IRPJ do mês de abril/2003, no valor de R\$ 18.742,65.

A Delegacia de origem homologou em parte a compensação porque o referido pagamento havia sido parcialmente utilizado para a quitação de débito da Contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para a compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

Do recolhimento de R\$ 18.742,65, que daria origem ao reivindicado direito creditório, já haviam sido utilizados R\$ 18.738,80 (para a quitação da própria estimativa declarada), restando saldo disponível de apenas R\$ 3,85, conforme o Despacho Decisório de fls. 7.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade alegando que o tipo de crédito da compensação deveria ser “Saldo Negativo de IRPJ” em vez de “pagamento indevido ou a maior” de estimativa.

Informou ter apurado no ano-calendário de 2003 saldos negativos de IRPJ e CSLL, nos valores de R\$ 556.671,88 e R\$ 218.360,83, respectivamente, bem como retenções de IRRF sobre aplicações financeiras no valor de R\$ 2.452,11, conforme a Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica – DIPJ apresentada à Receita Federal.

Registrou também que havia vários outros processos e outros PER/DCOMP pendentes de análise, os quais relacionou, consignando que todos eles possuiriam origem no mesmo direito creditório (saldos negativos de IRPJ e CSLL do ano-calendário de 2003), e que seria oportuno que todos fossem analisados conjuntamente como saldo negativo.

Na seqüência, a Delegacia de Julgamento (DRJ) manteve o que restou decidido pela Delegacia de origem.

Em sua decisão, a DRJ fez uma série de considerações e enumerou requisitos para a caracterização de saldo negativo a ser restituído/compensado, concluindo que a Contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar a certeza e liquidez do alegado direito creditório.

Primeiramente, cabe registrar que o fato de a Contribuinte ter indicado no PER/DCOMP o recolhimento de estimativa como origem do crédito, e não o saldo negativo do período, não prejudica o seu pleito, porque o art. 165 do Código Tributário Nacional - CTN não condiciona o direito à restituição de indébito, fundado em pagamento indevido ou a maior, a requisitos meramente formais.

O que realmente interessa é verificar se houve ou não pagamento indevido ou a maior de um determinado tributo em um determinado período de apuração.

Nesse sentido, vale lembrar que tanto as retenções na fonte quanto as estimativas representam meras antecipações do devido ao final do período, que guardam uma implicação direta com a figura jurídica do saldo negativo, já que correspondem ao mesmo período anual e ao mesmo tributo que aquele.

Na sistemática da apuração anual, caso haja tributo devido no encerramento do ano, as antecipações se convertem em pagamento definitivo. Por outro lado, se houver prejuízo fiscal, ou ainda se as antecipações superarem o valor do tributo devido ao final do período, fica configurado o indébito, a ser restituído ou compensado a partir do ajuste, na forma de saldo negativo.

Deste modo, se a Contribuinte efetuou antecipações, na forma de recolhimento de estimativas, em montante superior ao valor do tributo devido ao final do período (como ela vem alegando), esse excedente passa a configurar indébito a ser restituído ou compensado, na forma de saldo negativo.

Por essa razão, este colegiado normalmente desconsidera o erro formal de a Contribuinte indicar nos PER/DCOMP os recolhimentos individuais de estimativa em vez de indicar o saldo negativo formado pelo conjunto destas mesmas estimativas. Nesse caso, isso já foi feito pela DRJ, que admitiu o exame do crédito sob a ótica de saldo negativo, mas manteve a negativa por falta de elementos probatórios (os quais estão sendo apresentados nessa fase processual).

No que toca à comprovação de um indébito, é importante lembrar que o processo administrativo fiscal não contém uma fase probatória específica, como ocorre, por exemplo, com o processo civil.

Especialmente nos processos iniciados pelo Contribuinte, como o aqui analisado, há toda uma dinâmica na apresentação de elementos de prova, uma vez que a Administração Tributária se manifesta sobre esses elementos quando profere os despachos e decisões com caráter terminativo, e não em decisões interlocutórias, de modo que não é incomum a carência de prova ser suprida nas instâncias seguintes.

É por isso também que antes de proferir o despacho decisório, ainda na fase de auditoria fiscal, pode e deve a Delegacia de origem inquirir o Contribuinte, solicitar os meios de prova que entende necessários, diligenciar diretamente em seu estabelecimento (se for o caso), enfim, buscar todos os elementos fáticos considerados relevantes para que na seqüência, na fase litigiosa do procedimento administrativo (fase processual), as questões envolvam mais a aplicação das normas tributárias e não propriamente a prova de fatos.

Tudo isso porque não há uma regra a respeito dos elementos de prova que devem instruir um pedido de restituição ou uma declaração de compensação. Pelas normas atuais, aplicáveis ao caso, nem mesmo há como anexar cópias de livros, de DARF, de Declarações, etc., porque os procedimentos são realizados por meio de declaração eletrônica - PER/DCOMP.

Na sistemática anterior, dos pedidos em papel, de acordo com o § 2º do art. 6º da IN SRF 21/1997, a instrução dos pedidos de restituição de imposto de renda de pessoa jurídica

se dava apenas com a juntada da cópia da respectiva declaração de rendimentos, e a apresentação de livros e outros documentos poderia ocorrer no atendimento de intimações fiscais, se fosse o caso.

Este contexto permite notar que a instrução prévia, ainda na fase de Auditoria Fiscal, evita uma seqüência de negativas por falta de apresentação de documentos em relação aos quais a Contribuinte, em alguns casos, nem mesmo foi intimada a apresentar, o que poderia implicar em cerceamento de defesa.

No caso concreto, a Delegacia de Julgamento concluiu que a Contribuinte não se desincumbiu do ônus de demonstrar a certeza e liquidez do alegado direito creditório, mediante as seguintes considerações:

[...]

*Por tudo isso, conclui-se que os “recolhimentos mensais por estimativa” a maior efetuados durante o ano-calendário pela interessada não são pagamentos a maior passíveis de compensação em cada mês, pois não representam créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda, conforme pressupostos definidos no art. 170 do CTN e no art. 74, parágrafo 3º, da Lei 9.430/96, vez que a lei permite a compensação de valor pago de tributo ou contribuição, quando este se referir à modalidade de extinção de obrigação tributária, o que não abrange o recolhimento por estimativa, por não significar extinção de obrigação tributária, mas tão-somente antecipação a ser computada, ao final do período, na apuração de eventual saldo negativo passível de repetição.*

*No caso em questão, o pedido formalizado em PER/DCOMP tem por objeto suposto crédito do tipo “pagamento indevido ou a maior” de IRPJ-estimativa mensal, código de arrecadação 5993. Sendo o objeto do pedido incompatível com a legislação de regência, como acima demonstrado, há que se examinar a eventual 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.*

*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 deve 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.*

*Em suma, caberia à recorrente trazer, por ocasião do presente contencioso, justificativas lastreadas em lançamentos contábeis comprobatórios da apuração de saldo negativo de IRPJ, no período em questão, especialmente por se tratar de pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que, nos termos do artigo 7º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais.*

*E, no presente caso, a recorrente, em sua peça impugnatória, não apresentou documentação hábil, limitando-se as alegações acima referenciadas. As cópias de DCOMP, DIPJ, DCTF e documentos de arrecadação (Darf) juntadas à impugnação, embora relevantes, mostram-se insuficientes à adequada instrução probatória dos autos, nos termos acima.*

*Nesse sentido, na declaração de compensação apresentada, o indébito não contém os atributos necessários de liquidez e certeza, os quais são imprescindíveis para reconhecimento pela autoridade administrativa de crédito junto à Fazenda Pública, sob pena de haver reconhecimento*

*de direito creditório incerto, contrário, portanto, ao disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN).*

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

(grifos acrescidos)

Cabe destacar, no entanto, que a Contribuinte não foi em nenhum momento intimada a apresentar quaisquer esclarecimentos ou documentos relativos ao seu PER/DCOMP.

Nesse sentido, também vale registrar que a prova tem sempre um aspecto de verossimilhança, que é medida em cada caso pelo aplicador do direito. Além disso, em razão da dinâmica do PAF quanto à apresentação de elementos de prova, como já mencionado acima, é a Autoridade Fiscal que, em cada caso, por meio de intimações fiscais, acaba fixando os critérios para a composição do ônus que incumbe à Contribuinte.

Na linha, então, do que apontou a Delegacia de Julgamento, a Contribuinte juntou ao recurso voluntário cópias dos seguintes documentos: DARF's recolhidos ao longo de 2003; Demonstrativo de Rendimentos Financeiros e de Retenções de IR em 2003; Livro Razão contendo lançamentos nas contas "IRPJ pago por Estimativa", "Contr. Soc. s/ Lucro pg. Estimat." e "IRRF s/ Aplicação Financeira"; Livro Diário contendo lançamentos referentes aos pagamentos das estimativas de IRPJ e CSLL; Balanço de Suspensão de Novembro/2003; Balancetes de Verificação para cada um dos meses de 2003 (janeiro a dezembro); Balanço Anual de 2003; Demonstração de Resultado do Exercício; e Livro LALUR com registros em novembro e dezembro/2003.

Pela DIPJ do ano-calendário de 2003, às fls. 78, a Contribuinte apurou IRPJ anual no valor de R\$ 78.332,30 e realizou deduções a título do Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT (R\$ 1.913,09), dos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente (R\$ 600,00), de IR fonte (R\$ 2.452,11) e de IR mensal pago por estimativa (**R\$ 630.038,98**), o que resultou em saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 556.671,88.

Nos meses de janeiro a outubro de 2003, a Contribuinte realizou recolhimentos de estimativa com base na Receita Bruta e acréscimos. Já nos meses de novembro e dezembro, ela suspendeu o pagamento das estimativas mediante balancetes de suspensão.

O quadro abaixo indica os valores das estimativas mensais constantes da DIPJ e os valores dos DARF's apresentados:

PA	Estimativas de IRPJ em 2003	
	DIPJ	DARF
jan/03	93.135,68	88.881,45
fev/03	64.065,05	56.171,72
mar/03	66.840,37	66.352,13
abr/03	50.304,98	49.856,63
mai/03	65.076,12	65.222,70
jun/03	39.088,27	39.055,58

jul/03	82.839,95	82.843,14
ago/03	68.810,45	68.812,77
set/03	49.626,27	53.509,66
out/03	51.423,38	57.313,27
Total	<b>631.210,52</b>	<b>628.019,05</b>

A solução deste processo demanda uma instrução processual complementar.

Embora a indicação seja de existência de saldo negativo, ainda não é possível apurar o seu exato valor.

Há divergências entre os valores das estimativas constantes da DIPJ e os DARF's correspondentes. Além disso, a estimativa de julho foi recolhida em atraso, o que enseja imputação proporcional do pagamento para apuração correta da rubrica principal e dos acréscimos legais.

Há também deduções a outros títulos que demandam requisitos específicos, ainda não examinados pela Delegacia de origem, porque o despacho decisório não tratou do reivindicado crédito sob a ótica de saldo negativo, o que deverá ser feito agora.

A condução do exame do PER/DCOMP fez com que a documentação contábil e fiscal só fosse apresentada nessa fase processual.

É necessário, portanto, que os autos sejam encaminhados à Delegacia da Receita Federal em Limeira/SP, para que aquela unidade, à luz dos documentos contábeis e fiscais apresentados pela Recorrente, e de outros que se entenda necessários:

1) verifique e informe:

- a base de cálculo e o respectivo IRPJ no ano-calendário de 2003;
- o valor a ser considerado como dedução a título de estimativas mensais;
- o valor a ser considerado como dedução referente ao Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT;
- o valor a ser considerado como dedução referente aos Fundos dos Direitos da Criança e do Adolescente;
- o valor a ser considerado como dedução a título de IR fonte, levando em conta se as receitas correspondentes foram computadas pela Contribuinte na apuração do lucro real;

2) apresente relatório circunstanciado esclarecendo se há saldo negativo de IRPJ a ser restituído/compensado, e qual o seu valor;

Processo nº 10865.900722/2008-13  
Resolução nº **1802-000.286**

**S1-TE02**  
Fl. 11

---

3) cientifique a Contribuinte deste relatório, para que ela possa se manifestar no prazo de 30 dias.

Deste modo, voto no sentido de converter o julgamento em diligência, para que a DRF Limeira/SP atenda ao acima solicitado.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa