



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

**Processo n°** 10865.901819/2009-16  
**Recurso n°** Voluntário  
**Resolução n°** **1002-000.050 – Turma Extraordinária / 2ª Turma**  
**Data** 17 de janeiro de 2019  
**Assunto** IRPJ - PER/DCOMP  
**Recorrente** BENTONISA COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à Unidade de Origem, a fim de aferir a suficiência do direito creditório vindicado, atestando se a parcela do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2004, composto pela estimativa indicada neste processo, ainda está disponível e se é suficiente para homologar, ou não, o PER/DCOMP n.º 07090.68247.120905.1.3.04-0700 (e-fls. 02/06), transmitido em 12/09/2005, efetivando-se cálculo de atualização monetária do direito creditório na forma própria para saldo negativo.

(assinado digitalmente)  
Ailton Neves da Silva - Presidente.

(assinado digitalmente)  
Leonam Rocha de Medeiros - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Ângelo Abrantes Nunes, Breno do Carmo Moreira Vieira e Leonam Rocha de Medeiros.

## **RELATÓRIO**

Cuida-se, o caso versando, de Recurso Voluntário (e-fls. 51/54) — autorizado nos termos do art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, interposto com efeito suspensivo e devolutivo —, protocolado

pela recorrente, indicada no preâmbulo, devidamente qualificada nos fôlios processuais, relativo ao inconformismo com a decisão de primeira instância (e-fls. 38/43), proferida em sessão de 15 de dezembro de 2011, consubstanciada no Acórdão n.º 14-36.119, da 6.ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Ribeirão Preto/SP (DRJ/RPO), que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a manifestação de inconformidade (e-fls. 12/13) que pretendia desconstituir o Despacho Decisório (DD), emitido em 25/03/2009 (e-fl. 07), emanado pela Autoridade Administrativa que analisou o Pedido Eletrônico de Restituição e a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) n.º 07090.68247.120905.1.3.04-0700 (e-fls. 02/06), transmitido em 12/09/2005, e homologou parcialmente a compensação declarada, por não reconhecer a totalidade do direito creditório vindicado, afirmando, outrossim, não restar crédito suficiente disponível para compensação integral dos débitos informados no PER/DCOMP, a partir das características do DARF informado pelo contribuinte, cujo acórdão restou assim ementado:

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

*Data do fato gerador: 30/07/2004*

*RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO.*

*O reconhecimento de direito creditório a título de saldo negativo de IRPJ reclama efetividade no pagamento ou compensação das antecipações calculadas por estimativa ou das retenções na fonte pagadora, a oferta à tributação das receitas que ensejaram as retenções e a comprovação contábil e fiscal do valor do tributo apurado no ano-calendário.*

*COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.*

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

*DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO.*

*A DCOMP foi criada como instrumento essencial à eficácia jurídica da compensação tributária realizada por opção do contribuinte, tendo, além de óbvio efeito declaratório, efeito constitutivo.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Data do fato gerador: 30/07/2004*

*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.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Veja-se o contexto fático dos autos, incluindo seus desdobramentos e teses da manifestação de inconformidade, conforme se extrai do fidedigno relatório constante no Acórdão do juízo *a quo*:

*Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face do Despacho Decisório em que foi apreciada a Declaração de Compensação (PER/DCOMP) de fls. 02/06, por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débito de IRPJ (código de receita: 5993) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (IRPJ: 5993).*

*Por intermédio do despacho decisório de fl. 07, foi reconhecido parcialmente direito creditório a favor da contribuinte, no valor de R\$ 1.162,93, e, por conseguinte, homologada parcialmente a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do crédito foi parcialmente utilizado para quitação de débitos da contribuinte, “restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido, insuficiente para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”.*

*Irresignada, em 28/04/2009, interpôs a contribuinte manifestação de inconformidade de fls. 12/13, na qual alega, em síntese: a) no ano-calendário de 2004, efetuou recolhimento por estimativa de IRPJ no valor de R\$ 13.579,94, conforme cópia de DARF em anexo; b) no fechamento do ano base de 2004, apurou-se o IRPJ sobre lucro real, no valor de R\$ 8.977,82, conforme página 11 da DIPJ/2005, transmitida em 24/04/2009; c) conforme linha 20 da página 11 da DIPJ 2005, recolheu a maior R\$ 8.150,66 de IRPJ, que conforme legislação vigente à época poderia ser compensado a partir do mês de janeiro do ano-calendário subsequente ao do encerramento do período de apuração; d) ao apurar IRPJ com base em balancete de redução nos meses de março/2005, maio/2005 e junho/2005, utilizou o valor constante da letra “c” para compensar parte dos valores devidos nos meses informados; e) ao transmitir as PER/Dcomp n.º 07090.68247.120905.1.3.040700, 25181.55356.120905.1.3.04.6000, 12254.35143.120905.1.3.045987, em 12/09/2005, e 05518.70102.310507.1.7.045121-retificadora, em 31/05/2007, para compensar os débitos apurados conforme consta da letra “d”, por desconhecimento informou erroneamente como tipo de crédito: pagamento indevido ou a maior, quando o correto seria tipo de crédito: saldo negativo de IRPJ; f) ao analisar as PER/Dcomp acima, o Auditor Fiscal concluiu que os créditos constantes das PER/Dcomp já tinham sido utilizados para quitação de débitos do ano-calendário de 2004, não se atentando que no referido ano foi apurado saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 8.150,66, valor esse que poderia ser compensado no ano-seguinte.*

*Ao final, solicita o cancelamento do débito e a homologação total da compensação declarada.*

O Despacho Decisório informa que o limite do crédito analisado, para fins de restituição, era da ordem de R\$ 1.788,70, correspondente ao valor do crédito original na data de transmissão, o qual seria utilizado para efetivar a compensação, no entanto, analisadas as informações prestadas na declaração, foi constatada a improcedência do crédito informado no PER/DCOMP no montante pleiteado. Informa-se, outrossim, que, a partir das características do DARF discriminado no próprio PER/DCOMP, foi localizado pagamento parcialmente utilizado para quitação de outro débito do contribuinte, de modo a não haver crédito suficiente disponível para utilizar em operação de compensação, pelo que o débito informado para compensar não foi integralmente quitado, isto é, foi compensado apenas parcialmente. Tem-se o seguinte quadro sintético no Despacho Decisório:

Características do DARF discriminado no PER/DCOMP			
Período de Apuração (PA)	Código de Receita	Valor total do DARF	Data de Arrecadação
30/06/2004	5993	R\$ 2.530,65	30/07/2004
Utilização dos Pagamentos encontrados para o DARF discriminado no PER/DCOMP			

Número do Pagamento	Valor Original Total	Processo (PR) / PERDCOMP (PD) / DÉBITO (DB)	Valor Original Utilizado	Valor Original Disponível
4570231508	R\$ 2.530,65	DB: Cód. 5993 PA 30/06/2004	R\$ 1.367,72	R\$ 1.162,93
Valor Total			R\$ 1.367,72	R\$ 1.162,93
Débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/03/2009				
Principal: R\$ 698,70		Multa: R\$ 139,74		Juros: R\$ 364,23

A tese de defesa não foi acolhida pela DRJ, eis, em síntese, nas palavras do juízo de primeira instância, as razões de decidir do *meritum causae* do voto unânime:

*Conforme relatado, o Despacho Decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Limeira (fl. 07) reconheceu parcialmente direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, homologou até o limite do crédito reconhecido a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que o pagamento informado como origem do crédito já havia sido utilizado parcialmente para quitação de débitos da contribuinte, restando saldo disponível inferior ao crédito pretendido.*

*Contudo, a recorrente vem, em sua defesa, alegar que por um equívoco informou como origem do crédito pagamento indevido ou a maior de IRPJ, quando em realidade a natureza do crédito em questão é de saldo negativo de IRPJ.*

*Dessa forma, cabe perquirir, à luz do disposto na legislação de regência, se a declaração de compensação ora em exame encontra-se devidamente instruída, especialmente no que concerne à comprovação de liquidez e certeza do crédito pleiteado.*

*Pela legislação relativa à apuração do imposto de renda (IRPJ), para a pessoa jurídica optante pelo lucro real, tem-se que os pagamentos efetuados pela contribuinte no decorrer dos meses do ano civil são recolhimentos por estimativa, configurando antecipações do tributo devido no final do período anual de apuração. Ou seja, a interessada, porquanto fez a opção prevista no artigo 2.º da Lei n.º 9.430/96, fica obrigada aos recolhimentos mensais por estimativa, com base na receita bruta, devendo, ao final do período de apuração anual, proceder ao confronto entre os valores recolhidos por estimativa e o valor devido do IRPJ apurado.*

*A respeito do tema, cumpre transcrever o disposto no Regulamento do Imposto de Renda RIR/99, mais exatamente os artigos 221 a 232, verbis:*

*“Apuração Anual do Imposto*

*Art. 221. A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma desta Seção deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2.º, § 3.º).*

*(...)*

*Pagamento por Estimativa*

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

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

*Base de Cálculo*

*Art. 223. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observadas as disposições desta Subseção (Lei n.º 9.249, de 1995, art. 15, e Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2.º).*

*(...)*

*Suspensão, Redução e Dispensa do Imposto Mensal*

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

*(...)*

*Deduções do Imposto Anual*

*Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei n.º 9.430, de 1996, art. 2.º, § 4.º):*

*(...)*

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

*IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230”.*

*Da leitura do texto legal podemos inferir que o lucro real, deve ser apurado trimestralmente, como regra, e que a apuração anual é uma alternativa que, para seu exercício requer pagamentos mensais por estimativa nos termos dos artigos 222, 223, 228 a 230.*

*Conforme legislação acima, a interessada está obrigada, considerando que é optante pelo lucro real, apuração anual, a pagar mensalmente o imposto de renda devido por estimativa com base na receita bruta, com a aplicação de um percentual determinado. Pode também suspender o pagamento desde que proceda aos balancetes mensais, demonstrando que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso. No final do ano, o imposto apurado deve ser deduzido dos pagamentos recolhidos sob esta sistemática.*

*Assim, somente o saldo negativo de IRPJ a pagar, calculado ao final do período de apuração, é que se mostra passível de restituição e/ou compensação posterior, nos termos da legislação vigente.*

*No entanto, a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado, no caso, está na dependência da efetiva demonstração, pela requerente, do saldo negativo de IRPJ apurado no final de cada período, uma vez que os valores recolhidos a título de estimativa são considerados pela lei como antecipações do imposto de renda devido.*

*Diante dessas considerações, esta 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 três premissas: 1.º) a constatação dos pagamentos ou das retenções; 2.º) a oferta à tributação das receitas que ensejaram as retenções; e 3.º) a apuração do indébito, fruto do confronto acima delineado.*

*Portanto, não basta à interessada alegar o pagamento a maior ou indevido do tributo, mas também deve trazer, por ocasião do presente contencioso, provas, lastreadas em lançamentos contábeis, que identifiquem, inequivocamente, a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o saldo negativo de IRPJ.*

*Inclusive, por se tratar de contribuinte sujeita ao regime de apuração do imposto com base no lucro real, esta deveria, ao fim de cada período-base de incidência do imposto, apurar o lucro líquido do*

*exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, que serão transcritos no Livro de Apuração de Lucro Real (LALUR), nos termos dos artigos 7.º e seu § 4.º, e 8.º, inciso I, ambos do Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, in verbis:*

*“Art 7.º O lucro real será determinado com base na escrituração que o contribuinte deve manter, com observância das leis comerciais e fiscais.*

*(...)*

*§ 4.º Ao fim de cada período-base de incidência do imposto o contribuinte deverá apurar o lucro líquido do exercício mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do exercício e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados.*

*Art 8.º O contribuinte deverá escriturar, além dos demais registros requeridos pelas leis comerciais e pela legislação tributária, os seguintes livros:*

*I - de apuração de lucro real, no qual:*

*a) serão lançados os ajustes do lucro líquido do exercício, de que tratam os §§ 2.º e 3.º do artigo 6.º;*

*b) será transcrita a demonstração do lucro real (§ 1.º);*

*(...).”*

*Neste contexto, a contribuinte deveria trazer provas, lastreadas em lançamentos contábeis, dentre estas, destacam-se: os registros contábeis de conta no ativo do IRPJ a recuperar, a expressão deste direito em balanços ou balancetes, os Livros Diário e Razão etc., tudo de forma a ratificar o indébito pleiteado.*

*Consoante noção cediça, a escrituração contábil e fiscal mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme dispõe o artigo 923 do RIR/1999:*

*“Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 9.º, § 1.º).”*

*No presente caso, a recorrente, em sua peça impugnatória, não apresentou qualquer documentação com esta intenção, limitando-se a tão-somente alegar que o indébito é proveniente de saldo negativo de IRPJ, apuração anual, do ano-calendário de 2004, cujas estimativas foram pagas mediante DARF anexados às fls. 21/25 dos autos.*

*Ora, tal qual o pagamento de tributos, que necessita, para convalidar o recolhimento efetuado, de uma série de atos do sujeito passivo, como manter escrituração contábil, baseada em documentos hábeis e idôneos, e a partir desta documentação determinar o tributo devido e recolher o correspondente valor, o pagamento a maior também almeja, para materializar o indébito, atividade semelhante.*

*Por tais razões, a contribuinte, quando apresenta uma Declaração de Compensação, deve, necessariamente, provar um crédito tributário a seu favor para ter o direito de extinguir um débito tributário constituído em seu nome, de forma que o reconhecimento do indébito tributário seja o fundamento fático e jurídico de qualquer declaração de compensação.*

*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).*

Essas foram as razões de decidir da DRJ. No recurso voluntário, o contribuinte reitera, em outras palavras, os argumentos suscitados na sua manifestação de inconformidade, visando devolver a matéria para instância superior. Especialmente, advoga que recolheu por estimativa mensal de IRPJ o valor total de R\$ 13.579,94, no ano-calendário de 2004, o que estaria demonstrado na folha 126 do Balancete de Encerramento na conta do ativo - créditos diversos, além dos DARF's apresentados e listados, sendo que no fechamento do balanço anual a demonstração do IRPJ para o lucro real resultou no valor devido de R\$ 8.977,82, o que estaria comprovado na DIPJ-retificadora de 2005 (página 11, linha 20), transmitida em 24/04/2009, bem como no Balancete de Encerramento e na folha 136 da conta Demonstração de Resultado do Exercício, consubstanciando saldo negativo de IRPJ na ordem de R\$ 8.150,66. Informa que, por força destes autos, possui processo de controle da cobrança dos valores não extintos pela homologação no Processo Administrativo n.º 10865.902307/2009-77 (Débito).

Nesse contexto, os autos foram encaminhados para este Egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sendo, posteriormente, distribuído eletronicamente para este relator.

É o que importa relatar.

## **VOTO**

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, Relator

### **Admissibilidade**

Observo, em primeiro momento, a plena competência deste Colegiado, na forma do art. 23-B, do Regimento Interno do CARF, com redação da Portaria MF n.º 329, de 2017, haja vista que as turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário.

Outrossim, a Portaria CARF n.º 111, de 20 de julho de 2018, que estabelece o momento da verificação do valor em litígio para fins de definição da competência das Turmas Extraordinárias (TE's), disciplina que a verificação do valor em litígio, para fins de definição da competência das TE's, será realizada pela Divisão de Sorteio e Distribuição da Coordenação de Gestão do Acervo de Processos (Disor/Cegap) no momento do sorteio do processo administrativo fiscal para a turma de julgamento, bem como define que permanecerá na competência das referidas turmas o recurso voluntário cujo processo administrativo fiscal sofra atualização de valor após o sorteio para a turma ou para o conselheiro relator, desde que a partir dessa atualização o valor em litígio não exceda a 120 (cento e vinte) salários mínimos.

Neste caso cabe informar que o valor constante no sistema do e-processo para o direito creditório que a contribuinte busca reconhecer está registrado como sendo de R\$ 625,77.

Em análise aos requisitos do Recurso Voluntário interposto observo que ele atende aos pressupostos de admissibilidade intrínsecos, uma vez que é cabível, há interesse

recursal, a recorrente detém legitimidade e inexistente fato impeditivo, modificativo ou extintivo do poder de recorrer. Igualmente, atende aos pressupostos de admissibilidade extrínsecos, pois há regularidade formal, inclusive estando adequada a representação processual, e apresenta-se tempestivo (intimação em 14/09/2012, e-fls. 48/50, protocolo recursal em 10/10/2012, e-fl. 51), tendo respeitado o trintídio legal, na forma exigida no art. 33 do Decreto n.º 70.235, de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

Portanto, conheço do Recurso Voluntário e passo a apreciá-lo.

### **Dos Processos em Julgamento**

Desde logo, consigno que nesta sessão de julgamento estão sendo apreciados outros recursos voluntários do mesmo contribuinte versando sobre a mesma temática (irresignação por não homologação integral de PER/DCOMP, transmitido como sendo de "pagamento indevido ou a maior", mas indicado em recurso que se cuida de "saldo negativo"), sendo integrados pelos seguintes outros Processos Administrativos Fiscais ns.º: (i) 10865.901820/2009-41, relativo ao suposto direito creditório decorrente de CSLL de 2004 (estimativa recolhida em 05/2004); (ii) 10865.901821/2009-95, relativo ao suposto direito creditório decorrente de IRPJ de 2004 (estimativa recolhida em 07/2004); (iii) 10865.901822/2009-30, relativo ao suposto direito creditório decorrente de CSLL de 2004 (estimativa recolhida em 05/2004); (iv) 10865.901823/2009-84, relativo ao suposto direito creditório decorrente de IRPJ de 2004 (estimativa recolhida em 10/2004); (v) 10865.901824/2009-29, relativo ao suposto direito creditório decorrente de CSLL de 2004 (estimativa recolhida em 06/2004); (vi) 10865.901825/2009-73, relativo ao suposto direito creditório decorrente de IRPJ de 2004 (estimativa recolhida em 09/2004); (vii) 10865.901826/2009-18, relativo ao suposto direito creditório decorrente de CSLL de 2004 (estimativa recolhida em 04/2004).

Estes autos (10865.901819/2009-16), como em linhas pretéritas relatado, é relativo ao suposto direito creditório decorrente de IRPJ de 2004 (estimativa recolhida em 06/2004).

### **Mérito**

#### **Considerações introdutórias**

Quanto ao juízo de mérito do recurso voluntário, trata o presente caso de pedido de restituição (CTN, art. 165, I), alegando o contribuinte que possui crédito contra a Administração Tributária, combinado com pedido de declaração de compensação, na qual o contribuinte confessa débito (Lei 9.430, art. 74, § 6.º) ao mesmo tempo em que efetua o encontro de contas, sob condição resolutória de sua ulterior homologação pela Autoridade Fiscal (Lei 9.430, art. 74, *caput*, §§ 1.º e 2.º), para fins de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II). Afinal, como reza o Código Civil, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem (CC, art. 368).

O regime jurídico da compensação tem fundamento no art. 170 do Código Tributário Nacional (CTN) dispondo 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 Pública.

Neste diapasão, inicialmente, o instituto da compensação tributária foi regido pelo art. 66 da Lei n.º 8.383, de 1991, sendo, posteriormente, fixadas novas regras para compensação de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil no art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996, com suas alterações.

Para que se tenha a compensação torna-se necessário que o contribuinte comprove que o seu crédito (montante a restituir) é líquido e certo. Cuida-se de *conditio sine qua non*, isto é, sem a qual não pode ocorrer a compensação. O ônus probatório do crédito alegado pelo contribuinte contra a Administração Tributária é especialmente dele, de toda sorte, dentro da sistemática processual administrativa fiscal, as partes tem o dever de cooperar para que se obtenha decisão de mérito justa e efetiva.

De mais a mais, deve-se buscar a revelação da verdade material na tutela do processo administrativo, de modo a dar satisfatividade a resolução do litígio. A processualística dos autos tem regência pautada em normas específicas, principalmente, postas no Decreto n.º 70.235, de 1972, na Lei n.º 9.430, de 1996 e no Decreto n.º 7.574, de 2011, mas também tem regência complementar pela Lei n.º 9.784, de 1999, assim como pela Lei n.º 13.105, de 2015, sendo, por conseguinte, orientado por princípios intrínsecos que norteiam a nova processualística pátria e o dever de agir da Administração Pública conforme a boa-fé objetiva, pautando-se na moralidade, na eficiência e na impessoalidade.

#### **Da necessidade de realização de Diligência**

Pois bem. No caso em comento, após análise do PER/DCOMP, no qual constou indicação de crédito tendo por natureza suposto "pagamento indevido ou a maior", a Administração Tributária, em Despacho Decisório (DD), não reconheceu a certeza e liquidez do crédito vindicado pelo contribuinte, sob o argumento de que o DARF (Documento de Arrecadação Fiscal) que fundamentaria o recolhimento indevido havia sido utilizado integralmente em débito próprio do sujeito passivo.

Por sua vez, o contribuinte destaca que, ao final do exercício, apurou saldo negativo, sendo erro de preenchimento a indicação de pagamento a maior. O recolhimento do referido DARF foi por estimativa mensal em forma de antecipação face ao regime escolhido.

A DRJ, em breve síntese, analisando o caso, disse que *"a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado, no caso, está na dependência da efetiva demonstração, pela requerente, do saldo negativo de IRPJ apurado no final de cada período, uma vez que os valores recolhidos a título de estimativa são considerados pela lei como antecipações do imposto de renda devido."* Dessarte, concluiu que o direito creditório, face as provas acostadas aos autos até aquele momento, não restava comprovado, necessitando ser demonstrado os lançamentos contábeis, que identifiquem, inequivocamente, a base de cálculo do tributo apurado e o saldo negativo formado. Pontuou, inclusive, que o direito creditório vindicado não estava devidamente instruído.

No Recurso Voluntário a contribuinte apresentou novos documentos, aliás, extenso rol de documentos relacionados ao direito creditório vindicado (e-fls. 65/343), consubstanciados nos lançamentos contábeis, apresentando livro diário, balancetes de verificação, balancete de encerramento, apuração de resultado, DIPJ, DARF's de recolhimentos das estimativas, balanço patrimonial e livro de registro de apuração do lucro real. Além do mais, o fez em relação ao exercício de 2004, objeto do litígio, mas também apresentou de anos anteriores.

Compulsando os elementos de prova colacionados, ao menos em tese, em verossimilhança (em especial pela análise dos documentos e-fls. 65/68, 69, 74, 196, 207, 215, 217, 307), observo: (i) a constatação dos pagamentos das antecipações; (ii) a oferta à tributação das receitas do sujeito passivo; e (iii) a apuração do indébito, fruto do confronto acima delineado.

Consta, pelos documentos, que, em tese, ao fim de cada período-base de incidência do imposto, o contribuinte apurou o lucro líquido do exercício, vindo a elaborar, com observância das disposições da lei comercial, o balanço patrimonial, a demonstração do resultado e a demonstração de lucros ou prejuízos acumulados, bem como efetivando transcrição no Livro de Apuração de Lucro Real.

Neste diapasão, a escrituração contábil e fiscal, mantida com observância das disposições legais, e não consta que seja inidônea, faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais, conforme dispõe o art. 923 do hoje revogado RIR/1999, que é aplicável ao caso em tela por força da máxima *tempus regit actum*.

Contudo, não entendo que o direito creditório ainda esteja plenamente demonstrado, de fato, a título ilustrativo, não consta dos autos informações se o saldo negativo eventualmente já não foi utilizado em outro PER/DCOMP, assim como penso que é importante a verificação da documentação contábil e fiscal pela douta autoridade preparadora, a fim de ser confirmada, inclusive, a idoneidade dos registros. As provas apresentadas pela contribuinte, a despeito de não serem suficientes para comprovar cabalmente o direito creditório, demonstram fortes indícios de que o crédito passível de compensação pode existir.

Certamente, o alegado erro de preenchimento, por si só, se estivesse sido mantida a pouca instrução probatória, ensejaria o não provimento de plano do recurso voluntário. Isto porque, não restam dúvidas de que a demonstração do direito creditório ou de sua verossimilhança, a partir da apresentação da escrituração contábil e fiscal, com a evidenciação da composição das estimativas (quer calculadas sobre base de cálculo estimada, quer a partir de balancetes de suspensão ou de redução, com a prova dos recolhimentos realizados ou das retenções suportadas) confrontado com o resultado fiscal apurado ao fim do exercício, a evidenciar o excedente antecipado/retido relativo ao tributo ao final devido, dando azo ao crédito que se convencionou denominar de saldo negativo, integra ônus de prova a ser materializado, inicialmente, pelo contribuinte.

De toda sorte, com a nova prova carreada com a irresignação recursal, materializando-se a possível existência do indébito, entendo possível analisar o direito creditório, a exemplo da decisão deste Colegiado adotada no Acórdão n.º 1002-000.026, de minha relatoria. No entanto, como naquele precedente, o caso passa a exigir realização de diligência.

Sendo assim, passo aos pressupostos e fundamentos hábeis a justificar tal providência a ser atendida pela Unidade de Origem.

A disciplina legal posta no Decreto n.º 70.235, de 1972, permite, inclusive de ofício, que a autoridade julgadora, na apreciação da prova, determine a realização de diligência, quando entender necessária para formação da sua livre convicção (arts. 29 e 18). A Lei n.º 13.105, de 2015, impõe as partes o dever de cooperar para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva (art. 6.º). Por sua vez, a Lei n.º 9.784, de 1999, prevê

que o administrado (contribuinte) tem direito de formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente (art. 3.º, III), sendo-lhe facilitado o exercício de seus direitos e o cumprimento de suas obrigações (art. 3.º, I). Por último, o Egrégio CARF tem entendido que é possível a apresentação de provas, ainda que em sede de Recurso Voluntário, quando vinculadas a matéria controvertida em litígio previamente instaurado (Acórdãos ns.º 9303-005.065).

Deveras, as novas provas juntadas com o recurso voluntário devem ser analisadas por estarem em sintonia com a matéria controvertida desde o primeiro momento em que o contribuinte se pronunciou nos autos instaurando o litígio, sendo complementar. De mais a mais, importante destacar a premissa em que se lastreou as razões de decidir do supramencionado Acórdão n.º 9303-005.065, que é da Câmara Superior de Recursos Fiscais, no sentido de que *"a noção de preclusão não pode ser levada às últimas consequências, devendo o julgador ponderar sua aplicação no caso concreto à luz dos elementos constantes dos autos e que conduzem à identificação plena da matéria tributável, em homenagem ao princípio da verdade material"* (Acórdão n.º 9202-001.634, citado como sendo o paradigma). Veja-se a ementa que trago a colação, *ipsis litteris*:

*Acórdão n.º 9303-005.065*

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA*

*Data do fato gerador: 24/04/2008*

*RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. ENFRENTAMENTO DA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. CONHECIMENTO.*

*(...)*

*PROVAS DOCUMENTAIS NÃO CONHECIDAS. REVERSÃO DA DECISÃO NA INSTÂNCIA SUPERIOR. RETORNO DOS AUTOS PARA APRECIACÃO E PROLAÇÃO DE NOVA DECISÃO.*

*Considerado equivocado o acórdão recorrido ao entender pelo não conhecimento de provas documentais somente carreadas aos autos após o prazo para apresentação da impugnação, estes devem retornar à instância inferior para a sua apreciação e prolação de novo acórdão. Recurso Especial do Contribuinte provido.*

Nesse sentido, os documentos apresentados no recurso voluntário devem ser conhecidos e objeto da diligência a ser realizada pela douta autoridade preparadora, a fim de que apure a efetiva suficiência do crédito.

A despeito da tese adotada pela DRJ, em homenagem a verdade material, há que se superar o equívoco cometido pelo contribuinte para analisar manualmente o PER/DCOMP deste processo como fundado em crédito de saldo negativo. Compreenda-se, de toda sorte, que um crédito que tem por natureza jurídica "pagamento indevido ou a maior" tem o seu valor corrigido desde o mês seguinte ao indébito, que se verifica na data da efetivação do pagamento indevido ou a maior, enquanto isso se o crédito tem por natureza jurídica "saldo negativo" a correção monetária se dá a partir do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração. Portanto, os momentos para a atualização do crédito são bem distintos, pois as naturezas jurídicas são diversas, os efeitos jurídicos são distintos. Por conseguinte, doravante, o tratamento da atualização monetária do direito creditório vindicado, se restar cabalmente comprovado, deverá ser com base no momento de incidência de restituição de saldo negativo.

Importa anotar, ainda, que, em verossimilhança, resta demonstrado a existência de saldo negativo em favor da recorrente, da qual faz parte a referida estimativa recolhida, conhecendo-se o caso sob a forma de saldo negativo.

O CARF, aliás, vem se posicionando sobre a possibilidade de analisar o pedido de restituição transmitido como sendo fundamentado em "pagamento indevido ou a maior de estimativa mensal" como sendo um pedido de restituição fundamentado em "saldo negativo", que é composto pelas estimativas recolhidas e considera o recolhimento a maior delas em comparação com o total do tributo devido encontrado na apuração final do exercício, quando restar demonstrada a verossimilhança das alegações do recorrente quanto a seu possível direito creditório. Neste caso, prestigia-se a verdade material e considera-se o erro de fato do contribuinte no preenchimento do PER/DCOMP, aplicando-se o princípio do formalismo moderado no contencioso administrativo fiscal, de toda sorte, dá-se o tratamento específico de análise de restituição de saldo negativo, pois contém, especialmente, particularidades quanto ao momento da atualização monetária, como outrora afirmado. Veja-se precedentes do Egrégio Conselho, *verbo ad verbum*:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 28/02/2003

COMPENSAÇÃO. DCOMP. ALEGAÇÃO DE PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR DE ESTIMATIVA MENSAL. PEDIDO CONVOLADO EM COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

A demonstração de certeza e liquidez quanto à existência de saldo negativo de IRPJ ao final do exercício, por meio de documentos hábeis e idôneos, autoriza a contribuinte a compensar o respectivo valor, ainda que o pedido formulado tenha se referido à pagamento indevido ou a maior de estimativas mensais. **(Acórdão 1302-003.171)**

Assunto: Normas de Administração Tributária

Ano-calendário: 2004

COMPENSAÇÃO. TRANSFORMAÇÃO DO PLEITO ORIGINAL BASEADO EM PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR EM OUTRO, COM FUNDAMENTO NO SALDO NEGATIVO DO PERÍODO. POSSIBILIDADE.

Reconhece-se a possibilidade de transformar o pleito do contribuinte, baseado em pagamento indevido ou a maior de estimativa, em outro, com fundamento no saldo negativo do período, (...). **(Acórdão 1301-003.324)**

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 1996

COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO. INDICAÇÃO DE CRÉDITO DECORRENTE DE IRRF NO LUGAR DE SALDO NEGATIVO. POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO. Quando, em sede de recurso, o contribuinte demonstra ter preenchido o pedido de restituição e de compensação de forma incorreta, indicando como crédito IRRF quando o correto seria saldo negativo de IRPJ, é possível a

retificação de ofício pela autoridade julgadora. (...). (**Acórdão 1201-001.344**)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/03/2006

RETIFICAÇÃO DO PER/DCOMP APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. ERRO DE PREENCHIMENTO. POSSIBILIDADE.

Erro de preenchimento de Dcomp não possui o condão de gerar um impasse insuperável, uma situação em que o contribuinte não pode apresentar uma nova declaração, não pode retificar a declaração original, e nem pode ter o erro saneado no processo administrativo, sob pena de tal interpretação estabelecer uma preclusão que inviabiliza a busca da verdade material pelo processo administrativo fiscal, além de permitir um indevido enriquecimento ilícito por parte do Estado, ao auferir receita não prevista em lei.

Reconhece-se a possibilidade de transformar a origem do crédito pleiteado em saldo negativo, (...). (**Acórdão 1301-003.599**)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2005

ERRO NO PREENCHIMENTO DE DCOMP. APRECIAÇÃO. CABIMENTO.

O direito à compensação decorre da existência do crédito e de sua titularidade e não do preenchimento do pedido pelo qual se requer a compensação. Este, o pedido, representa o meio e não pode se confundir com o direito material que representa a existência do crédito utilizado para compensar o débito, com a extinção de ambos.

O direito que se busca com o pedido de compensação não nasce com o requerimento, mas sim com a apuração do crédito por meio da DIPJ, levando em consideração as receitas, as despesas dedutíveis e os demais critérios fixados em lei para apuração do tributo devido. Assim, cabe à autoridade administrativa apreciar o pedido de compensação levando em consideração o efetivo crédito apurado em DIPJ, desconsiderando eventuais erros no preenchimento da Declaração Compensação - DCOMP.

Ao apresentar a retificação dos pedidos de compensação, fazendo constar destes o efetivo valor do saldo negativo apurado na DIPJ, a recorrente não está alterando o valor de seu crédito, mas sim corrigindo erro que se verificou quando do preenchimento do pedido de compensação.

Recurso Voluntário em Parte. (**Acórdão 1402-001.667**)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2010

COMPENSAÇÃO. ERRO NO PREENCHIMENTO DA DCOMP. INDICAÇÃO DE SALDO NEGATIVO NO LUGAR

**DE PAGAMENTO A MAIOR. POSSIBILIDADE DE RETIFICAÇÃO DE OFÍCIO.**

Quando, em sede de recurso, o contribuinte demonstra ter preenchido a DCOMP de forma incorreta, indicando como crédito saldo negativo quando o correto seria pagamento a maior do imposto referente ao mesmo período, é possível a retificação de ofício pela autoridade julgadora, que determinará a análise do pedido com base no crédito efetivamente existente. (...).  
**(Acórdão 1102-001.125)**

O que especialmente se extrai do entendimento colegiado do Colendo CARF é que havendo erro na declaração a autoridade administrativa deveria retificá-lo, inclusive, de ofício, em virtude do quanto disposto no § 2.º do art. 147 do Código Tributário Nacional - CTN. Afinal, os elementos nos autos indicam que o conteúdo do crédito pretendido é de saldo negativo. O erro é facilmente constatável diante do conjunto probatório e com a apresentação de argumentos e provas convincentes, pelo contribuinte, quanto a verdadeira natureza do direito creditório vindicado, pelo que deve-se analisar o pedido com fundamento no direito creditório efetivamente intencionado pelo recorrente, especialmente em homenagem ao princípio da verdade material, da eficiência, da economia processual, da razoável duração do processo e da satisfatividade na resolução do litígio, ainda que se possa, após diligência, ser negado o direito creditório do contribuinte, importando, nesta hipótese, que terá sido analisada a pretendida restituição do alegado crédito efetivamente pretendido.

Além do mais, tão-somente com a efetiva análise documental, após exauriente verificação pela douta autoridade preparadora, ter-se-á condições de se decidir, com base nas provas colacionadas e no relatório de diligência a ser exarado, acerca do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, outorgando-lhe ou não o pretendido direito vindicado nestes autos. Por ora, os elementos dos autos apenas apontam uma verossimilhança nas alegações, prescindindo de confirmação.

Alinho-me, outrossim, ao entendimento de que a diligência objetiva garantir o amplo exaurimento da análise da materialidade das provas constantes do processo em busca da verdade material, bem como o exaurimento da situação que dá direito efetivo ao crédito. Anote-se, igualmente, que, o direito creditório só deve ser negado quando for constatado: (i) a sua efetiva não comprovação, seja porque a documentação é realmente insuficiente para materializar o crédito, seja porque é inidônea ou contraditória ou, simplesmente, por não ter aptidão para atestar a certeza e liquidez do crédito; (ii) a decadência do direito de postular a restituição/ressarcimento; e (iii) se o montante a restituir/ressarcir já tiver sido utilizado, inclusive em outra compensação.

Destarte, a fim de dar celeridade ao deslinde desta lide e por economia processual, resolvo baixar o processo em diligência para aferição da suficiência do crédito de modo a permitir, ou não, a homologação da compensação. Somente diante da comprovação, pela autoridade fiscal, de uma dessas três hipóteses acima apontadas é que o direito creditório não deve ser reconhecido.

**Procedimentos para efetivação da Diligência**

Para tanto, na diligência deverá a douta autoridade preparadora:

a) Informar se houveram declarações retificadoras relativas ao ano-calendário de 2004 e quais constam como aceitas ou rejeitadas na base de dados da SRFB, indicando a que prevaleceu, especialmente quanto a DIPJ, as DCTF's, o DICON, o LALUR, devendo juntar a cópia integral da versão final ao processo, se ainda não constar dos autos, ou intimar o recorrente a apresentá-las, na hipótese de inexistência ou não localização destas declarações na base de dados;

b) Verificar, a partir dos sistemas informatizados da Secretaria da Receita Federal no Brasil (SRFB) e com base na escrita contábil e fiscal incluída nos autos, além de outras que possa requisitar, se o contribuinte efetivamente apurou saldo negativo, inclusive verificando se realmente os pagamentos de estimativas estão registrados nos sistemas informatizados, verificando, ainda, se esse saldo negativo já não foi objeto de compensação ou de restituição em outro PER/DCOMP ou se não existem outros pedidos de compensação relativos a totalidade do montante do saldo negativo de 2004 pleiteado pela recorrente, considerando, inclusive, os processos anexos, de modo a realizar a diligência do presente feito em conjunto com a dos processos administrativos citados anteriormente e outros porventura existentes relativos ao ano-calendário de 2004, efetivando o cotejamento necessário para atestar suficiência ao crédito vindicado, procedendo à análise para fins de verificação do crédito, considerando-se, inclusive, homologação já efetivada.

Em caso de dúvidas quanto à exatidão de informações prestadas pela contribuinte, a autoridade fiscal deve intimar a recorrente para prestar esclarecimentos complementares acerca do PER/DCOMP em análise, inclusive, como já registrado, podendo requisitar a apresentação de cópia de eventual escrituração contábil-fiscal que entenda necessária a verificação da comprovação e suficiência do crédito vindicado.

### **Conclusão**

Ante o exposto, relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, o meu voto é por converter o julgamento do recurso voluntário em diligência à Unidade de Origem, a fim de aferir a suficiência do direito creditório vindicado, atestando se a parcela do saldo negativo de IRPJ apurado em 31/12/2004, composto pela estimativa indicada neste processo, ainda está disponível e se é suficiente para homologar, ou não, o PER/DCOMP n.º 07090.68247.120905.1.3.04-0700 (e-fls. 02/06), transmitido em 12/09/2005, efetivando-se cálculo de atualização monetária do direito creditório na forma própria para saldo negativo.

Após a conclusão da diligência, a autoridade fiscal responsável deverá elaborar Relatório Conclusivo, demais disto, por força do parágrafo único do art. 35 do Decreto n.º 7.574, de 2011, o sujeito passivo deverá ser cientificado do resultado destas conclusões, concedendo-lhe prazo de 30 (trinta) dias para sua manifestação.

Posteriormente, retornem-se os autos ao Egrégio CARF para julgamento.

É como Voto.

(Assinado digitalmente)  
Leonam Rocha de Medeiros - Relator