



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

**Processo n°** 10865.902999/2010-97  
**Recurso n°** 999.999 Voluntário  
**Acórdão n°** **1802-001.846 – 2ª Turma Especial**  
**Sessão de** 12 de setembro de 2013  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** ABENGOA BIOENERGIA SANTA FÉ LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2007

PAGAMENTO A MAIOR DE ESTIMATIVA. POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO.

Não há óbice para que a Contribuinte busque a compensação de crédito decorrente de pagamento a maior de estimativa mensal de IRPJ. Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação (Súmula CARF n° 84). Afastado o fundamento que levou à negativa do crédito, devem os autos retornar à Delegacia de origem, para que seja reexaminada a Declaração de Compensação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em dar provimento parcial ao recurso, para devolver os autos à DRF de origem, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa- Presidente.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa - Relator.

Processo nº 10865.902999/2010-97  
Acórdão n.º **1802-001.846**

**S1-TE02**  
Fl. 3

---

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.

CÓPIA

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto/SP, que manteve a negativa de homologação 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 14-35.121, às fls. 47 a 57:

*Trata-se de Manifestação de Inconformidade interposta em face de Despacho Decisório em que foi apreciada a PER/DCOMP de nº 28187.69311.040907.1.3.04-2331, por intermédio da qual a contribuinte pretende compensar débito de IRPJ (código de receita: 2362) de sua responsabilidade com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de tributo (IRPJ: 2362).*

*Por intermédio do despacho decisório de fl. 01, não foi reconhecido qualquer direito creditório a favor da contribuinte e, por conseguinte, não-homologada a compensação declarada no presente processo, ao fundamento de que não foi confirmada a existência do crédito informado "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 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou CSLL do período".*

*Irresignada, interpôs a contribuinte manifestação de inconformidade de fls. 08/12, acompanhada dos documentos de fls. 13/31, na qual alega, em síntese, que: a) no mês de abril/2007, apurou base de cálculo positiva do IRPJ, no valor de R\$ 883.145,33, conforme consta da Ficha 11 da DIPJ/2008, gerando IRPJ a pagar na cifra de R\$ 183.660,76; b) no dia 31/05/2007, efetuou pagamento a maior no valor de R\$ 37.732,48; c) no mês de dezembro/2006, a manifestante apurou base de cálculo positiva no valor de R\$ 1.965.005,13, o que gerou IRPJ a pagar, em 31/01/2007, no valor de R\$ 378.273,75; d) do referido valor original devido, R\$ 30.676,84 foram compensados na data de 04/09/2007; e) a compensação levada a efeito pela Manifestante revestiu-se de caráter inteiramente satisfativo do crédito tributário da Receita Federal, não havendo qualquer prejuízo financeiro; f) sob o aspecto legal carece de fundamento a glosa da compensação levada a efeito pela Manifestante; g) o órgão julgador da RFB buscou fundamento para impugnar a compensação no artigo 10 da Instrução Normativa nº 600/2005; h) a própria Receita Federal, contudo, entendendo ser imperioso e justo que as empresas tenham efetuado pagamento indevido ou a maior em meses anteriores,*

*houve por bem alterar o artigo 10 da IN SRF nº 600/2005, a teor do artigo 11 da IN RFB nº 900/2008, para excluir do texto do artigo 10 as disposições: “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.”; i) tratando-se de pagamento indevido e não de retenção indevida, a Manifestante não está limitada a somente utilizar o indébito no final do período de apuração.*

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

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

*Data do fato gerador: 31/05/2007*

***RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. ANTECIPAÇÃO.***

*Os recolhimentos de IRPJ por estimativa são meras antecipações, não sendo passíveis de restituição, a não ser após a apuração de saldo negativo ao final do ano-calendário.*

***COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.***

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

***ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL***

*Data do fato gerador: 31/05/2007*

***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.*

Inconformada com essa decisão, da qual tomou ciência em 09/03/2012, a Contribuinte apresentou recurso voluntário em 05/04/2012, onde reitera os mesmos argumentos de sua manifestação de inconformidade, conforme descrito nos parágrafos anteriores.

Além disso, informa que está juntando aos autos cópias das fichas 9-A, 11 e 12-A da DIPJ/2007; Livro LALUR e as DCTF dos períodos envolvidos.

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 não homologou declaração de compensação por ela apresentada em 04/09/2007, na qual utiliza um alegado crédito decorrente de pagamento a maior referente à estimativa de IRPJ do mês de abril/2007.

O débito objeto da compensação corresponde à parcela da estimativa de IRPJ do mês de dezembro/2006, informada com as seguintes rubricas:

Principal:	30.676,84
Multa:	6.135,37
Juros:	2.380,52

A negativa da Delegacia de origem foi amparada no entendimento de que os recolhimentos de estimativa mensal só poderiam ser utilizados na dedução do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) devida ao final do período de apuração ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou CSLL do período.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, alegando que realizou pagamento a maior para a estimativa de IRPJ do mês de abril/2007.

Segundo seus argumentos, o valor desta estimativa seria de R\$ 183.660,76, e ela teria recolhido R\$ 221.393,24 em 31/05/2007, o que caracterizaria o excedente de R\$ 37.732,48, utilizados no PER/DCOMP em exame.

Ela destacou também que houve alteração no texto contido no art. 10 da IN SRF nº 600/2005, modificando a regra que restringia a compensação de pagamento indevido ou a maior de estimativas.

Na seqüência, a Delegacia de Julgamento (DRJ) manteve a negativa em relação à compensação.

De acordo com a decisão de primeira instância administrativa, os “recolhimentos mensais por estimativa” a maior efetuados durante o ano-calendário pela interessada não seriam pagamentos passíveis de compensação.

Ainda segundo a DRJ, mesmo que se admitisse o recolhimento a maior de estimativa como pagamento indevido ou a maior passível de restituição/compensação, a Contribuinte não teria se desincumbido do ônus de demonstrar a certeza e liquidez do alegado direito creditório.

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 passíveis de compensação em cada mês, pois não representam créditos líquidos e certos do sujeito passivo contra a Fazenda, conforme pressupostos definidos nos artigos 165 e 170 do CTN, bem como no art. 74, caput, da Lei 9.430/96, vez que a lei permite a compensação de valor pago de tributo, quando este se referir à modalidade de extinção de obrigação tributária, o que não abrange o recolhimento por estimativa, por não significar extinção de crédito tributário.*

*Noutro giro, ainda que se admitisse o recolhimento a maior de estimativa como pagamento indevido ou a maior de tributo, esta Turma de Julgamento tem reiteradamente consignado que o reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com os registros contábeis e fiscais efetuados com base na documentação pertinente, com análise da situação fática em todos os seus limites, de modo a se conhecer qual seria o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.*

*Assim, caberia à recorrente trazer, por ocasião do presente contencioso, justificativas lastreadas em lançamentos contábeis que identificassem, inequivocamente, a base de cálculo do IRPJ do mês de abril de 2007, o imposto de renda devido em meses anteriores (até março/2007) e os recolhimentos que deram origem ao indébito pretendido. Ainda mais, quando a contribuinte é 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.*

*Nesse contexto, indispensáveis, portanto, os registros contábeis de conta no ativo do imposto a recuperar, a expressão deste direito em balanços ou balancetes, regularmente transcritos nos livros “Diário” ou “Lalur”, a demonstração do resultado do exercício, etc., além dos registros pertinentes do livro “LALUR”, 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 levantou balanços ou balancetes mensais de suspensão ou redução.*

*Destarte, a juntada de documentos que demonstrem a efetividade e liquidez do crédito que a interessada aduz possuir e a comprovação de que referido crédito foi apurado e compensado de acordo com as normas legais é obrigação da pretendente. A par disso, assim dispõe o Código de Processo Civil, art. 333:*

*[...]*

*No caso presente, a recorrente, com o recurso a esta instância julgadora, não apresentou qualquer elemento contábil que comprovasse o indébito pleiteado.*

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

*Ora, tal qual o pagamento de tributos e contribuições, 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, a restituição também almeja, para materializar o indébito, atividade semelhante.*

*A propósito do tema, cumpre destacar o informativo de jurisprudência do STJ de nº 320, de 14 a 18 de maio de 2007, que trouxe o seguinte julgado:*

*RESTITUIÇÃO. INDÉBITO. PROVA.  
RECOLHIMENTOS.*

*A recorrente aduz que a eventual restituição, se cabível, haveria de ser respaldada em prova documental, acostada na inicial, dos valores efetivamente pagos com as devidas comprovações de recolhimento, e ante tal incerteza não pode ser a União condenada à restituição dos valores postulados (pela via da compensação), sob pena de infração ao princípio do enriquecimento sem causa. Isso posto, a Turma deu provimento ao recurso ao argumento de que **o pressuposto fático do direito de compensar é a existência do indébito. Sem prova desse pressuposto, a sentença teria caráter apenas normativo, condicionada à futura comprovação de um fato.** REsp 924.550-SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 15/5/2007. (gn)*

*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.*

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

Procurando comprovar o seu direito creditório, a Contribuinte juntou ao recurso voluntário cópias das fichas 9-A, 11 e 12-A das DIPJ exercícios 2007 e 2008, e do Livro LALUR referente ao ano-calendário de 2006.

Desde o início, a negativa ao pleito da Contribuinte busca fundamento no argumento de que os recolhimentos de estimativa não podem ser objeto de restituição ou compensação, haja vista que eles só poderiam ser utilizados na dedução do IRPJ ou da CSLL devidos ao final do período de apuração anual, ou para compor saldo negativo de IRPJ ou CSLL do período.

Quanto a isso, é importante mencionar que tal entendimento já foi superado, inclusive com súmula editada pelo CARF:

*Súmula CARF nº 84: Pagamento indevido ou a maior a título de estimativa caracteriza indébito na data de seu recolhimento, sendo passível de restituição ou compensação.*

Portanto, não há óbice para que a Contribuinte busque a compensação de crédito decorrente de pagamento a maior de estimativa.

Nesta mesma sessão de julgamento foram examinados outros quatro processos da mesma Contribuinte, com os números 10865.908707/2009-96, 10865.908708/2009-31, 10865.908709/2009-85 e 10865.908710/2009-18, cujas compensações foram homologadas.

Os PER/DCOMP objeto destes outros processos abrangem crédito de estimativa de IRPJ do ano 2006 com débito de estimativa de IRPJ do mesmo ano de 2006.

A aparente semelhança dos casos e da argumentação levou a Contribuinte a apresentar neste processo o LALUR do ano-calendário de 2006.

Contudo, a situação aqui diverge dos outros processos mencionados acima, porque envolve o encontro de contas de estimativas de anos diferentes – crédito de 2007 com débito de 2006.

Pela ficha 12-A da DIPJ referente ao ano-calendário 2007, às fls. 129, houve apuração de imposto no período anual, mas as deduções a título de IR fonte e de recolhimento de estimativas mensais resultaram em apuração de saldo negativo de IRPJ.

A indicação das fichas da DIPJ é que o alegado excedente da estimativa de abril/2007 não foi computado no ajuste anual, o que tende a caracterizar sua disponibilidade desde o recolhimento, conforme a Súmula CARF nº 84 (transcrita acima), para aproveitamento no presente PER/DCOMP.

Mas a solução deste processo demanda um exame mais aprofundado.

Embora a indicação seja da existência do alegado excedente referente à estimativa de abril/2007, o fato de ter havido “base de cálculo” positiva no período anual reivindica esclarecimentos adicionais.

É que uma eventual não confirmação dos valores deduzidos no ajuste anual poderia gerar imposto a pagar neste mesmo ajuste (em vez de saldo negativo), o que prejudicaria o reconhecimento do reivindicado crédito, já que o alegado excesso na estimativa de abril seria total ou parcialmente absorvido para a quitação do ajuste, dependendo do montante do saldo que restasse em aberto.

Isso decorre da relação entre as estimativas mensais e o ajuste no final do período, não havendo como subsistir o alegado direito creditório se o ajuste ficar em aberto.

Este exame implica em verificar a base de cálculo e o respectivo IRPJ no ano-calendário de 2007; o valor a ser considerado como dedução a título de estimativas mensais neste mesmo ano; 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; e outros elementos que a Delegacia de origem entender necessários.

Processo nº 10865.902999/2010-97  
Acórdão n.º **1802-001.846**

**S1-TE02**  
Fl. 11

---

Deste modo, voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso, para afastar o óbice em relação à possibilidade de restituição/compensação de pagamento a maior de estimativa de IRPJ, devolvendo os autos à Delegacia de origem para reexame da compensação.

(assinado digitalmente)

José de Oliveira Ferraz Corrêa

CÓPIA