



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

**Processo nº** 10865.904662/2009-81  
**Recurso nº** 999.999 Voluntário  
**Resolução nº** **1802-000.494 – 2ª Turma Especial**  
**Data** 06 de maio de 2014  
**Assunto** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** AUTO POSTO EVOLUÇÃO LTDA.  
**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, Luis Roberto Bueloni Ferreira, Nelso Kichel, Marciel Eder Costa e Gustavo Junqueira Carneiro Leão.

## 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 (DRF Limeira/SP).

Os fatos que deram origem ao presente processo estão assim descritos no relatório da decisão recorrida, Acórdão nº 14-36.466, às fls. 33 a 38:

*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 débitos 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, 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 o pagamento informado como origem do crédito foi integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, “não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP”.*

*Irresignada, em 26/05/2009, interpôs a contribuinte manifestação de inconformidade de fl. 12, na qual alega, em síntese: a) no ano-calendário de 2005, efetuou recolhimento por estimativa de IRPJ com base em balancete de redução; b) no fechamento do ano base de 2005, apurou-se o IRPJ sobre lucro real, no valor de R\$ 2.613,52, conforme página 11 da DIPJ/2006; c) ao apurar o IRPJ de janeiro/2006 e fevereiro/2006, com base em balancete de redução, utilizou-se de parte do valor pago a maior no ano de 2005 para compensar os referidos débitos; d) ao transmitir a PER/Dcomp nº 35941.31519.051006.1.3.047420, em 05/10/2006, para compensar os débitos apurados conforme consta da letra “c”, por desconhecimento informou erroneamente como tipo de crédito: pagamento indevido ou a maior, quando o correto seria tipo de crédito: saldo negativo de IRPJ; e) ao analisar as PER/Dcomp acima, o Auditor Fiscal concluiu que o crédito constante da PER/Dcomp já tinha sido utilizado para quitação de débito do ano-calendário de 2005, não se atentando que no referido ano foi apurado saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 2.613,52, valor esse que poderia ser compensado no ano-seguinte. Ao final, solicita a homologação total da compensação declarada, uma vez que o contribuinte incorreu em erro ao elaborar a referida PER/Dcomp, mas não lesou o Fisco.*

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: 29/04/2005*

**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 líquidos 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: 29/04/2005*

**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**

Em sua decisão, a Delegacia de Julgamento (DRJ) consignou que a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado estava na dependência da efetiva demonstração, pela requerente, do saldo negativo de IRPJ apurado no final do período, uma vez que os valores recolhidos a título de estimativa são considerados pela lei como antecipações do imposto de renda devido.

Nesse contexto, fez uma série de considerações e enumerou requisitos para a caracterização de saldo negativo a ser restituído/compensado, afirmando que a Contribuinte não havia apresentado qualquer documentação nesse sentido.

De acordo com a DRJ, a Contribuinte deveria ter trazido provas lastreadas em lançamentos contábeis, entre elas: 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., para comprovar inequivocamente a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o saldo negativo de IRPJ.

Inconformada com a decisão de primeira instância administrativa, da qual tomou ciência em 16/10/2012, a Contribuinte apresentou em 12/11/2012 o recurso voluntário de fls. 50 a 53, com os argumentos abaixo:

- em 2005 a ora Recorrente efetuou recolhimentos apurados em Balanços de Suspensão/Redução de IRPJ, no valor de R\$ 3.894,23, conforme cópias de DARF (doc. 01), como consta da folha 312 do Balancete de Encerramento na conta do Ativo - Créditos diversos (doc. 02);

- no fechamento do Balanço Anual, ano-base 2005, ficou devidamente demonstrado o IRPJ sobre Lucro Real, no valor de R\$ 2.193,66, vide pág. 11 da DIPJ de 2006, transmitida em 20/06/2006 (doc. 03), bem como fls. 320 do Balancete de Encerramento (doc. 02) e fls. 322 da conta Demonstração de Resultado do Exercício (doc. 02);

- como restou demonstrado na pág. 11 da DIPJ de 2006, linha 19 (ver doc. 03), foi devidamente apurado saldo negativo de IRPJ na ordem de R\$ 2.613,52, referentes aos recolhimentos indicados abaixo [...] (a Contribuinte detalha no recurso o Lucro Real, o IRPJ e os recolhimentos realizados desde o ano-calendário de 2002 até 2005);

- do total do IRPJ recolhido nos anos de 2002, 2003, e 2005, no valor de R\$ 11.339,25, descontando os valores devidos nos anos de 2002 a 2005, no valor de R\$ 8.725,73, resulta um saldo negativo de R\$ 2.613,52;

- é inquestionável que a Recorrente recolheu antecipações apuradas através de Balancetes de Suspensão/Redução, as quais posteriormente pediu compensação em razão de ter a empresa efetuado recolhimento a maior nos anos-base de 2002 a 2005;

- os créditos solicitados são líquidos e certos, portanto passíveis de compensação tributária, conforme art. 170 do Código Tributário Nacional, independente de qualquer dilação probatória, além das anexas a este instrumento de recurso;

- demonstrada a insubsistência e improcedência da decisão recorrida, espera e requer a Recorrente seja acolhido o presente recurso e homologada a compensação em pauta.

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.

Conforme relatado, a Contribuinte questiona decisão que não homologou declaração de compensação por ela apresentada em 05/10/2006, na qual utiliza um alegado crédito de R\$ 772,71, decorrente de pagamento indevido ou a maior referente ao IRPJ no ano-calendário de 2005.

O PER/DCOMP indica como origem desse crédito de R\$ 772,71 um recolhimento realizado em 29/04/2005 com o código 5993 (estimativa mensal), no valor de R\$ 1.107,97.

A negativa da Delegacia de origem foi motivada pelo fato de o recolhimento gerador do crédito já ter sido integralmente utilizado para a quitação de débito declarado em DCTF.

Na seqüência, a Delegacia de Julgamento (DRJ), ao examinar a manifestação de inconformidade da Contribuinte, manteve a negativa em relação à compensação.

Em sua decisão, a DRJ consignou que a apuração da liquidez e certeza do crédito pleiteado estava na dependência da efetiva demonstração, pela requerente, do saldo negativo de IRPJ apurado no final do período, uma vez que os valores recolhidos a título de estimativa são considerados pela lei como antecipações do imposto de renda devido.

Nesse contexto, fez uma série de considerações e enumerou requisitos para a caracterização de saldo negativo a ser restituído/compensado, afirmando que a Contribuinte não havia apresentado qualquer documentação nesse sentido.

Ainda de acordo com a DRJ, a Contribuinte deveria ter trazido provas lastreadas em lançamentos contábeis, entre elas: 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., para comprovar inequivocamente a base de cálculo do IRPJ e, por conseguinte, o alegado saldo negativo de IRPJ.

Na atual fase de recurso voluntário, a Contribuinte sustenta a legitimidade de seu crédito, argumentando:

- que em 2005 efetuou recolhimentos de estimativas de IRPJ apuradas em Balanços de Suspensão/Redução, no montante de R\$ 3.894,23;

- que para esse mesmo ano, a DIPJ e os registros contábeis demonstram apuração de IRPJ sobre lucro real no valor de R\$ 2.193,66;

- e que do total do IRPJ recolhido nos anos de 2002, 2003, e 2005, no valor de R\$ 11.339,25, descontando os valores devidos nos anos de 2002 a 2005, no valor de R\$ 8.725,73, resulta um saldo negativo de R\$ 2.613,52.

Para comprovar suas alegações, a Contribuinte apresenta cópias dos DARF recolhidos ao longo de 2005 e do Livro Diário de 2005 contendo: balancetes cumulativos de verificação; Balanço Patrimonial e Demonstração de Lucros/Prejuízos Acumulados; cópia da DIPJ do ano-calendário de 2005; cópias dos DARF, balancetes cumulativos de verificação, Balanço Patrimonial e Demonstração de Lucros/Prejuízos Acumulados, relativamente aos anos-calendário de 2002 a 2004; cópias do LALUR contendo registros desde 2002 até 2005.

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 mencionou que a Contribuinte não havia apresentado qualquer documentação que pudesse caracterizar a existência de saldo negativo de IRPJ em 2005, a ser restituído ou compensado.

Ocorre que a Contribuinte não foi em nenhum momento intimada a apresentar quaisquer esclarecimentos ou documentos relativos ao seu PER/DCOMP.

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 uma série de documentos contábeis e fiscais, conforme registrado acima.

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 as antecipações superaram o valor do tributo devido ao final do período (como vem alegando a Contribuinte), o excedente desses pagamentos a título de estimativa 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).

Cabe, então, apreciar a liquidez e a certeza do crédito tributário à luz dos documentos apresentados.

Tais documentos, relativamente ao ano-calendário de 2005, indicam que a Contribuinte apurou Lucro Real de R\$ 14.624,38 e IRPJ de R\$ 2.193,66, deduzindo estimativas mensais no montante de R\$ 4.807,18, o que resultou em saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 2.613,52.

Os DARF de estimativas em 2005 somam R\$ 3.894,23.

Para o ajuste anual, não houve dedução a título de retenção na fonte.

Os Balancetes de Verificação indicam que a conta “IRPJ a recuperar” iniciou o ano de 2005 com saldo de R\$ 912,95.

A formação do alegado saldo negativo deu-se, portanto, pelos recolhimentos de estimativas em DARF, e pelo aproveitamento de saldo negativo vindo de anos anteriores.

Embora os documentos apontem para a existência de saldo negativo, a decisão do presente processo demanda ainda uma instrução complementar.

É necessário que os autos sejam encaminhados à Delegacia da Receita Federal em Limeira/SP, para que a referida unidade, à luz dos elementos já apresentados e de outros que julgar convenientes:

1) verifique e informe:

- a base de cálculo e o respectivo IRPJ para o ano-calendário de 2005;

- o valor das estimativas recolhidas referentes a 2005, seja por meio de DARF, seja mediante quitação por compensação com outros créditos;

2) havendo quitação de estimativas por compensação, identifique os respectivos PER/DCOMP, prestando informação sobre a condição atual dos mesmos;

3) apresente relatório circunstanciado esclarecendo se há saldo negativo de IRPJ em 2005 a ser restituído/compensado, e qual o seu valor, observando para tanto a existência de outros processos em que a Contribuinte utiliza partes desse mesmo crédito;

4) 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