



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

Processo nº 10166.904084/2017-70
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1201-002.689 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de dezembro de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente BANCO DO BRASIL S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

Ano-calendário: 2013

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A apreciação de argumentos de inconstitucionalidade resta prejudicada na esfera administrativa, conforme Súmula CARF nº 2: *O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

CSLL RETIDA. COMPENSAÇÃO. REQUISITOS.

A certeza e liquidez do indébito tributário são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei. No caso de tributo retido e desacompanhado do Informe de Rendimentos, a mera alegação da existência de crédito, desacompanhada de comprovantes hábeis que identifiquem a fonte pagadora, o valor do rendimento tributável declarado e a respectiva retenção, constitui fundamento válido para a não homologação da compensação.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. CÔMPUTO DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS ANTERIORMENTE.

É ilegítima a negativa, para fins de apuração de Saldo Negativo de CSLL, do direito ao cômputo de estimativas liquidadas por compensações, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, sob pena de cobrança em duplicidade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, apenas para afastar a glosa das estimativas compensadas do cômputo do Saldo Negativo objeto de compensação. Vencidos os conselheiros Luis Henrique Marotti Toselli (relator), Rafael Gasparello Lima, Gisele Barra Bossa e Leonam Rocha de Medeiros que davam parcial provimento ao recurso, em maior extensão, para também afastar a

glosa a título de CSLL retida, no montante de R\$ 253.554,98, conforme descrito no voto do relator. Designado o conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Ester Marques Lins de Sousa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli - Relator.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Eva Maria Los, Luis Henrique Marotti Toselli, Allan Marcel Warwar Teixeira, Rafael Gasparello Lima, Edgar Bragança Bazhuni (Suplente convocado), Gisele Barra Bossa, Leonam Rocha de Medeiros (Suplente convocado) e Ester Marques Lins de Sousa (Presidente). Ausente, justificadamente, o conselheiro José Carlos de Assis Guimarães, por atestado médico.

Relatório

Trata-se de processo administrativo decorrente de DCOMP (Declaração de Compensação) de Saldo Negativo de CSLL relativo ao ano calendário de 2013 com determinados débitos próprios.

Por meio de despacho decisório (fl. 3), a compensação foi homologada apenas parcialmente, sendo a diferença apurada ora exigida.

Mais precisamente, a autoridade fiscal responsável pela análise entendeu que: **(i)** o valor do montante de CSLL retida sobre pagamentos efetuados em favor do contribuinte não foi comprovado integralmente; e **(ii)** as estimativas de CS liquidadas por meio de DCOMP não homologada e objeto de discussão administrativa não poderiam compor o crédito utilizado na compensação.

O contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 9/16), alegando, em resumo, que:

(i) na ausência de apresentação de Informes de Rendimentos, outros documentos, como os registros contábeis, seriam meios de prova aptos a comprovar a retenção; e

(ii) as estimativas compensadas, ainda que não homologadas, devem compor o Saldo Negativo, conforme orientação da própria PGFN e CARF e, ainda, para evitar cobrança em duplicidade.

Após analisar esses argumentos, a DRJ reformou parcialmente o despacho decisório (fls. 129/173), reconhecendo parcela adicional a título de CSLL retida e que foi comprovada.

Já a glosa das estimativas computadas no saldo credor compensado foi entendida como correta, sob a premissa de que a DRJ não estaria sujeita a Parecer da PGFN ou jurisprudência do CARF, não havendo no que se falar em dupla cobrança.

Cientificada da decisão em 15/03/2018 (sexta-feira), o contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/04/2018 (arquivo não paginável), por meio do qual reitera os argumentos de defesa e acosta farta documentação na tentativa de comprovar a totalidade da retenção informada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais pressupostos de admissibilidade. Dele, portanto, conheço.

Violação a princípios constitucionais

Atinente aos princípios e garantias considerados violados pela Recorrente, tais como os princípios da razoabilidade, proporcionalidade, não confisco, direito de petição e de propriedade, matérias estas notoriamente de cunho constitucional, convém lembrar que, de acordo com a Súmula CARF nº 2, o CARF não é competente para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária.

Carece ao presente Julgador, portanto, competência para enfrentar o mérito dos argumentos que envolvem análise de inconstitucionalidade.

Retenções na Fonte de CSLL

A DRJ, na linha do despacho decisório, condicionou a comprovação do valor retido de CSLL exclusivamente à apresentação dos Informes de Rendimentos, não aceitando as demais provas acostadas pelo contribuinte na tentativa de legitimar a totalidade do crédito oriundo dos valores declarados como retidos.

Ocorre que, como se sabe, a emissão da DIRF e, conseqüentemente, do Informe de Rendimento que atesta os valores dos rendimentos pagos e tributos federais retidos compete às empresas (fontes de pagamento), que são terceiros em relação à relação jurídica estabelecida entre o fisco e a pessoa que sofreu a retenção.

Nesse contexto, entendo que o ônus de prova dos tributos retidos deve levar em conta não só sua significância econômica (a qual, neste caso, chega a ser irrisória, considerando o valor da retenção não confirmada em face do total das receitas declaradas e tributada por serviços prestados), mas sim as disposições da Súmula CARF nº 80 e artigos 923 e 924 do RIR, abaixo transcritos.

Súmula CARF nº 80: Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

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 nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º](#)).

Art. 924. Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior ([Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º](#)).

À luz desses dispositivos, e considerando que a DIRF e Informes pressupõem ação de terceiros, que fogem, então, do controle da pessoa que sofreu a retenção, a meu ver a prova de que o contribuinte incluiu a receita para fins de tributação e destacou a respectiva retenção em DIPJ e na contabilidade, faz prova em seu favor.

Não basta, porém, apresentar diversos documentos contábeis aleatórios, sem vinculação lógica e cotejo analítico com a receita total tributada e, mais ainda, sem identificação clara de quem efetivamente pagou e a que título, para sustentar o direito de compensar o valor retido.

Em se tratando de compensação, a comprovação da liquidez e certeza do crédito constitui ônus do próprio contribuinte, conforme interpretação do 170 do CTN, *in verbis*:

“Artigo 170 - 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.” Grifei.

Também a tentativa de transferir o ônus de prova da certeza do indébito - que é do contribuinte - a uma potencial conclusão em diligência - como estamos acostumados a ver

em processos que envolvem restituição ou compensação - é descabida, razão pela qual não merece acolhimento.

Pois bem.

Nessa situação particular, o contribuinte, na ausência do Informe de Rendimentos para as retenções de valores que realmente são imateriais em face do valor total tributado apresentou diversos documentos, que foram juntados em vários Anexos nos arquivos não pagináveis dos autos.

Mais precisamente, o Recorrente traz planilhas, diversos lançamentos contábeis com e sem identificação clara da fonte pagadora, informes de anos calendários anteriores, demonstrativo cuja parcela retida já foi confirmada, lançamentos em nome de outros beneficiários, o que dificulta bastante a análise da prova que lhe competia fazer.

Nesse estado de coisas, e em prol da verdade material, o presente Julgador entende como comprovados somente os valores cuja retenção e respectivo rendimento puderam ser bem identificados na escrituração e DIPJ.

E para facilitar a visualização de quais são esses valores retidos - e ora considerados comprovados -, segue a seguir planilha resumo que, além do valor da retenção, identifica o CNPJ da fonte pagadora e a respectiva fonte documental:

CNPJ	Cód.	Confirmados CARF	(análise dos arquivos não pagináveis)
07.575.651/0001-59	5952	134.269,51	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 3
10.265.101/0001-48	5952	46.485,89	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 7
41.757.527/0001-42	5952	11.759,82	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 13
04.233.319/0001-18	5952	10.644,27	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 15
60.411.527/0001-30	5952	9.684,56	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 16
01.545.826/0001-07	5952	8.400,00	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 19
07.071.892/0001-60	6188	7.791,10	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 22
14.884.518/0001-40	5952	5.534,03	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 29
11.122.071/0001-83	5952	2.656,34	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 41/59
08.995.913/0001-05	5952	2.600,00	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 41/59
07.914.230/0003-77	5952	2.582,55	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 41/59
00.763.047/0001-07	5952	2.500,00	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 41/59
12.049.631/0001-84	5952	1.711,50	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 41/59
81.243.735/0001-48	5952	1.500,00	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 64/155
13.840.074/0001-88	5952	1.125,00	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 64/155
07.560.370/0001-22	5952	1.000,00	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 64/155
13.079.781/0001-01	5952	960,36	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 64/155
11.225.344/0001-15	6188	800,00	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 64/155
11.445.160/0001-60	5952	553,40	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 64/155
09.041.168/0001-10	5952	516,65	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 64/155
16.202.491/0001-93	5952	480,00	Registro contabil - receita e retenção - ITEM 64/155

Subtotal	253.554,98
----------	------------

Estimativas mensais compensadas

Conforme restou comprovado, a parcela mais significativa do crédito de Saldo Negativo pleiteado pelo contribuinte diz respeito às estimativas mensais de CSLL, cuja compensação é objeto de discussão em outro processo administrativo, que atualmente aguarda cumprimento de Resolução pelo CARF.

A fiscalização (acatada pela DRJ) glosou o montante a título dessa estimativa do total do crédito pleiteado, uma vez que sua forma de extinção – compensação – não teria sido homologada.

Em que pese a mencionada compensação de estimativas não ter sido homologada, fato é que inexistem evidências de que existem decisões definitivas sobre o assunto, considerando todas as instâncias e vias para a discussão.

Não é difícil notar, aliás, que caso eventualmente um recurso voluntário ou especial, e até mesmo uma ação judicial ajuizada pelo contribuinte sejam julgados procedentes, a estimativa compensada deverá ser normalmente computada para fins de apuração do crédito de Saldo Negativo pleiteado.

E caso sobrevenha decisão definitiva desfavorável ao contribuinte, ainda assim o débito de estimativa será objeto de cobrança em procedimento específico e poderá ser normalmente executado, não impedindo, portanto, sua inclusão para efeitos de formação do Saldo Negativo.

Nesse ponto, cumpre observar que tanto a Receita Federal do Brasil, quanto a Procuradoria da Fazenda Nacional já se manifestaram no sentido de que a estimativa objeto de compensação não homologada pode sim compor o Saldo Negativo do período.

É o que podemos constatar da Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006, bem como do Parecer/PGFN/CAT nº 88/2014, transcritos em partes abaixo:

Solução de Consulta Interna (SCI) Cosit nº 18, de 13 de outubro de 2006:

Os débitos de estimativas declaradas em DCTF devem ser utilizados para fins de cálculo e cobrança da multa isolada pela falta de pagamento e não devem ser encaminhados para inscrição em Dívida Ativa da União;

Na hipótese de falta de pagamento ou de compensação considerada não declarada, os valores dessas estimativas devem ser glosados quando da apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, devendo ser exigida eventual diferença do IRPJ ou da CSLL a pagar mediante lançamento de ofício, cabendo a aplicação de multa isolada pela falta de pagamento de estimativa.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Dcomp, e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto ou do saldo negativo apurado na DIPJ. (grifos nossos)

PARECER PGFN/CAT nº 88/2014:

Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL. Opção por tributação pelo lucro real anual. Apuração mensal dos tributos por estimativa. Lei nº 9.430, de 27.12.1996. Não pagamento das antecipações mensais. Inclusão destas em Declaração de Compensação (DCOMP) não homologada pelo Fisco. Conversão das estimativas em tributo após ajuste anual. Possibilidade decobrança."

22. Em síntese, os questionamentos levantados na consulta oriunda da Secretaria da Receita Federal do Brasil devem ser respondidos nos seguintes termos:

a) Entende-se pela possibilidade de cobrança dos valores decorrentes de compensação não homologada, cuja origem foi para extinção de débitos relativos a estimativa, desde que já tenha se realizado o fato que enseja a incidência do imposto de renda e a estimativa extinta na compensação tenha sido computada no ajuste;" (grifos nossos)

Segundo penso, a DRJ está sim vinculada às orientações em questão e deveria ter se posicionado em sentido desfavorável à glosa.

Ademais, a negativa do cômputo das estimativas no Saldo Negativo apurado causaria o enriquecimento ilícito da Fazenda Nacional, pois ao mesmo tempo em que o fisco exige o seu pagamento nos autos dos processos de compensação, também ora impede a sua utilização.

O que se tem no caso, pois, é uma glosa indevida, que também deve ser afastada sob pena de onerar o contribuinte diante de cobrança formulada em duplicidade.

O CARF, aliás, vem se posicionando sobre a necessidade de inclusão de estimativa compensada, ainda que esta não tenha sido homologada, no cálculo do Saldo Negativo, justamente para evitar a dupla cobrança do mesmo crédito tributário. Veja-se:

“COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO COMPOSTO POR COMPENSAÇÕES ANTERIORES. POSSIBILIDADE.

A compensação regularmente declarada, tem o efeito de extinguir o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para

todos os fins, inclusive, para fins de composição de saldo negativo.

Na hipótese de não homologação da compensação que compõe o saldo negativo, a Fazenda poderá exigir o débito compensado pelas vias ordinárias, através de Execução Fiscal.

A glosa do saldo negativo utilizado pela ora Recorrente acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito, tendo em vista que, de um lado terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa de IRPJ não homologada, e, de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem”. (Acórdão 1201-001.054 – 2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, Relator Luis Fabiano Alves Penteado, Sessão de 30/07/2014).

“DIREITO CREDITÓRIO. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. DÉBITOS COM CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. DUPLA COBRANÇA.

A compensação regularmente declarada extingue o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive a composição do saldo negativo.

Glosar o saldo negativo quando este for composto por estimativas quitadas por compensação não homologada implica dupla cobrança do mesmo crédito tributário.

Mesmo que haja decisão administrativa não homologando a compensação de um débito de estimativa essa parcela deverá ser considerada para fins de composição do saldo negativo”. (Acórdão nº 1803-002.353 – 3ª Turma Especial, Relator Arthur Jose Andre Neto, Sessão de 23/09/2014).

Em julgado mais recente a esses transcritos, a CSRF adotou semelhante posição, conforme atesta a ementa abaixo:

COMPENSAÇÃO. GLOSA DE ESTIMATIVAS COBRADAS EM PER/DCOMP. DESCABIMENTO.

Na hipótese de compensação não homologada, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). (Acórdão n. 9101-002.489. Dj 06/12/2016).

Feitas essas considerações, entendo que inexistente justificativa para a manutenção da glosa do valor das estimativas, devendo o montante correspondente ser computado no crédito pleiteado pela Recorrente.

Conclusão

Pelo exposto, DOU PARCIAL PROVIMENTO ao RECURSO VOLUNTÁRIO para: **(i)** afastar parcialmente a glosa a título de CSLL retida, no montante de R\$ 253.554,98; e **(ii)** afastar a glosa das estimativas compensadas do cômputo do Saldo Negativo objeto de compensação.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Voto Vencedor

Conselheiro Allan Marcel Warwar Teixeira, Redator Designado.

A mim coube redigir o voto que representa a divergência parcial vencedora no julgamento deste processo.

Trata a divergência acerca da possibilidade de reconhecimento, por verossimilhança baseada em outros elementos trazidos pela recorrente, de retenções sofridas na fonte a título de CSLL, no valor de R\$ 253.554,98, para fins de apuração de Saldo Negativo.

Como se observa, a Recorrente não apresentou os comprovantes de retenção na fonte que respaldassem suas alegações, tampouco estas foram identificadas em DIRF pelas autoridades fiscais nas fases anteriores deste processo.

Em vez disso, a Recorrente apresentou a sua própria escrituração e a DIPJ. Ocorre que a Lei 7.450/85, no caso da comprovação de retenções na fonte para o IR, é categórica no sentido de ser necessária a apresentação do documento de retenção emitido pela fonte pagadora para fins de compensação com o imposto devido e a apuração de saldo a restituir, como se observa:

*Art 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos **somente poderá ser compensado** na declaração de pessoa física ou jurídica, **se o contribuinte possuir comprovante de retenção** emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.*

Embora seja legalmente dado ao julgador administrativo, na apreciação da prova, formar livremente a sua convicção, entendo que, no caso em tela, a lei condicionou a solução a ser dada, tornando incabível o reconhecimento de retenções na fonte, seja a título de IR ou de Contribuição Social, por verossimilhança.

Este é também o entendimento que, acredito, pode-se extrair de julgamentos proferidos no âmbito deste Conselho, como se observa pelo ementário a seguir:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL

Ano-calendário: 2004

RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. SALDO NEGATIVO DE CSLL. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

No pedido de restituição/compensação, a prova hábil para comprovar os rendimentos obtidos e a CSLL retida na fonte é o

comprovante de que trata a específica legislação tributária. Na sua ausência, por interpretação razoável, são admitidos os valores apresentados em Declaração de Imposto de Renda na Fonte (DIRF). Todavia as notas fiscais com mera indicação de tributos retidos na fonte, mas sem escrituração contábil com a discriminação dos fatos sem os comprovantes de rendimentos e o tributo retido na fonte, não comprovam a retenção no período, não se sobrepõem nem invalidam as informações constantes das DIRF utilizadas pela Administração Tributária para reconhecimento do direito creditório.

(Processo nº 10882.902055/2012-73, Recurso Voluntário, Acórdão nº 1802002.551, 25/03/2015)

*IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF
Exercício: 2001*

*RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - FALTA
DE COMPROVANTE - GLOSA*

Se o contribuinte não apresenta documento comprobatório da retenção do imposto pela fonte pagadora, incabível o restabelecimento da compensação.

(Processo 10980.009766/2004-59, Recurso Voluntário, 21/10/2008, Acórdão 194-00.078)

Apenas em casos excepcionais entendo que a autoridade fiscal (unidades da RFB ou instâncias administrativas) poderá dispensar o comprovante de retenção ante a ausência ainda de informação em DIRF.

Cito como exemplo o caso singular das agências de publicidade, que autorretêm o tributo via recolhimento em DARF com um código próprio, porém a retenção continua devendo ser informada em DIRF pela Fonte Pagadora.

Como não é a Fonte Pagadora quem efetua o recolhimento do valor retido nesta modalidade de prestação de serviço, frequentemente esta esquece de informar tal registro em DIRF, acarretando problemas para as agências de publicidade, que também esquecem, por sua vez, de cobrar o comprovante. Neste caso, mesmo sem DIRF e sem o comprovante, é de se aceitar a retenção como comprovada mediante a apresentação do DARF recolhido pela própria agência de publicidade com o código que caracteriza a autorretenção.

Logo, a excepcionalidade deverá ser demonstrada mediante um ônus argumentativo maior, como no exemplo retrocitado, a fim de que a regra do art. 55 da Lei 7.450/85 possa ser eventualmente relativizada.

Interpretar diferentemente, isto é, dispensar a apresentação do comprovante de retenção em casos ordinários, como o em tela -- substituindo tal mandamento legal pela verossimilhança --, importaria em tornar letra morta o dispositivo mencionado.

Por fim, é de se acrescentar que, em termos práticos, se o interessado não possui o comprovante de retenção, nem seu valor é encontrado em consulta à DIRF nos atendimentos prestados pela RFB, nem consegue ele ainda qualquer contato com a Fonte Pagadora para que esta lhe forneça outra via ou regularize a sua DIRF, a probabilidade de tal retenção ter de fato ocorrido é muito remota, tendo pouco valor os documentos apresentados -- e por ele mesmo produzidos -- para fins probatórios.

Isto posto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário no tocante ao reconhecimento das retenções na fonte de CSLL sem a apresentação dos respectivos comprovantes de retenção, no valor de R\$ 253.554,98.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Allan Marcel Warwar Teixeira