



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10280.720679/2008-77
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-004.818 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 15 de abril de 2021
Recorrente PUMA SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE VIGILÂNCIA E TRANSPORTE DE VALORES S/C LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO DE ESTIMATIVAS DE IRPJ COM CRÉDITOS DE SALDO NEGATIVO DO IMPOSTO PENDENTE DE JULGAMENTO OU EFETIVAMENTE NÃO RECONHECIDOS EM PROCESSOS DIVERSOS. IRRELEVÂNCIA DA DECISÃO HOMOLOGATÓRIA. MATÉRIA INCONTROVERSA NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA, POR FORÇA DO PARECER NORMATIVO COSIT Nº 02, DE 03/12/2018.

Até a promulgação da Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018, o contribuinte estava autorizado a quitar as estimativas do IRPJ e CSLL mediante declaração de compensação, devendo as mesmas serem mantidas na apuração da base de cálculo do imposto ao final do exercício.

A instrumentação de DCOMP tendente a extinguir as estimativas anuais do imposto, ainda que controvertida e não homologada em processo administrativo diverso, não impede a manutenção dos respectivos créditos na apuração do saldo negativo de IRPJ e CSLL, desde que regularmente declarada em DCTF, porquanto a eventual decisão denegatória da compensação das estimativas preserva a constituição do respectivo crédito tributário e autoriza sua regular cobrança pelas vias ordinárias.

Matéria incontroversa no âmbito da administração tributária, mercê do Parecer COSIT/RFB nº 02, que autoriza o deferimento do direito creditório se o valor da DCOMP não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou CSLL.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2003

PROVA. FATOS. CONGRUÊNCIA.

A ausência de uma correlação clara entre os documentos apresentados pelo recorrente e os fatos que pretende comprovar afasta o valor probante desses documentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário para reconhecer direito creditório adicional relativo às estimativas quitadas por compensação não homologada. Vencidos os conselheiros Efigênio de Freitas Júnior e Neudson Cavalcante Albuquerque (relator), que votaram por negar provimento ao recurso. O Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque foi designado para redigir o voto vencedor.

(assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente e Relator.

(assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque – Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Gisele Barra Bossa, Wilson Kazumi Nakayama, Jeferson Teodorovicz, Fredy José Gomes de Albuquerque e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Relatório

PUMA SERVIÇOS ESPECIALIZADOS DE VIGILÂNCIA E TRANSPORTE DE VALORES S/C LTDA., pessoa jurídica já qualificada nestes autos, inconformada com a decisão proferida no Acórdão n.º 01-22.063 (fls. 270), pela DRJ Belém, interpôs recurso voluntário (fls. 1253) dirigido a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, objetivando a reforma daquela decisão.

O recorrente apresentou à Receita Federal do Brasil o pedido de restituição/ressarcimento (PER) n.º 38906.58414.310304.1.2.02-2900 para, logo em seguida, retificá-lo por meio do PER n.º 02393.71335.150405.1.6.02-1789 (fl. 3), em que pleiteia o reconhecimento do crédito no valor de R\$ 491.847,64 relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano 2003. Segundo esse documento, o saldo negativo teria origem: em retenções na fonte de IRPJ (IRRF) realizadas em 2003; em estimativas de alguns meses de 2003 compensadas com o saldo negativo de IRPJ do ano 2002; em estimativas de outros meses de 2003 compensadas com outros tributos. As tabelas abaixo resumem essas informações:

IRPJ retido na fonte

CNPJ DA FONTE	RECEITA	VALOR (R\$)
01.241.837/0001-95	1708	365,00
01.701.201/0001-89	1708	6.066,38
04.134.566/0001-67	1708	25,27
04.895.751/0005-06	1708	0,77
05.054.937/0001-63	1708	12.798,04
05.055.009/0001-13	1708	378,64

05.065.644/0001-81	1708	7.174,55
05.070.868/0001-81	1708	10,41
05.341.565/0001-56	1708	35,93
05.547.316/0001-11	1708	154,19
07.917.818/0001-12	1708	12.715,04
10.245.579/0001-06	1708	730,80
14.068.068/0001-17	1708	21,71
33.124.959/0017-55	1708	21.235,77
33.592.510/0370-74	1708	1.739,87
34.918.458/0001-46	1708	766,60
51.427.102/0030-63	1708	1.538,31
58.160.789/0001-28	6800	24.238,43
58.160.789/0047-00	1708	762,52

Estimativas compensadas com saldo de períodos anteriores

PERÍODO	VALOR (R\$)	PROCESSO
Janeiro/2003	67.477,07	10280.001636/2003-84
Fevereiro/2003	69.602,48	10280.001636/2003-84
Março/2003	47.153,35	10280.001636/2003-84
Setembro/2003	50.474,57	10280.001636/2003-84
Outubro/2003	106.413,95	10280.001636/2003-84
Novembro/2003	98.696,33	10280.001636/2003-84

Estimativas compensadas com outros tributos

PERÍODO	VALOR (R\$)	DCOMP	PROCESSO
Maio/2003	35.630,10	17662.43227.290603.1.3.04-3397	10280.001574/2003-19
Junho/2003	78.136,89	26862.90873.310703.1.3.04-4731	10280.001575/2003-55
Agosto/2003	15.372,76	09663.71420.300903.1.3.04-0888	10280.001574/2003-19
Agosto/2003	36.598,71	16984.92090.300903.1.3.04-8347	10280.001575/2003-55

Com a finalidade de utilizar o referido crédito, o contribuinte apresentou as declarações de compensação DCOMP de fls. 15/74, a seguir relacionadas:

DCOMP
10201.05090.020605.1.7.02-2530
34289.76389.150404.1.3.02-3730
05898.80457.300404.1.3.02-0764
20417.70018.140504.1.3.02-0079
26002.86633.310504.1.3.02-0528
28508.51905.150604.1.3.02-0587
33890.74840.150704.1.3.02-4101
41475.38116.091104.1.3.02-7502
05442.12270.140105.1.3.02-0358
40233.77682.150805.1.3.02-0407
37056.88806.140905.1.3.02-0145

25821.25754.150206.1.3.02-4630
09086.42425.140306.1.3.02-2008
01520.52360.150506.1.3.02-4036

Nos termos do despacho decisório de fl. 169, a DRF Belém reconheceu apenas as estimativas de janeiro, fevereiro e março de 2003, conforme o disposto no processo n.º 10280.001636/2003-84, ao contrário das outras três estimativas tratadas nesse mesmo processo, as quais não haviam sido reconhecidas. Pelo mesmo motivo, não reconheceu as outras quatro estimativas, tratadas nos processos n.º 10280.001574/2003-19 e 10280.001575/2003-55.

Adicionalmente, a DRF reconheceu integralmente apenas três retenções na fonte e reconheceu parcialmente outras três, conforme as DIRF e os comprovantes de retenção de que dispunha.

Com isso, o valor reconhecido do crédito pleiteado atingiu a cifra de R\$ 5.572,76, o qual foi utilizado para homologar parcialmente a DCOMP n.º 10201.05090.020605.1.7.02-2530, restando não homologadas as demais DCOMP.

O contribuinte ingressou com manifestação de inconformidade em que reafirma: (i) a legitimidade do crédito pleiteado; (ii) que está questionando administrativamente as decisões a ele desfavoráveis contidas nos processos n.º 10280.001636/2003-84, 10280.001574/2003-19 e 10280.001575/2003-55, não havendo decisão definitiva sobre eles; (iii) que mesmo não obtendo sucesso nessas lides ele será obrigado a recolher as respectivas estimativas, o que autoriza a sua utilização no saldo negativo em tela; (iv) em relação ao IRRF, que não pode ser apenado pelo fato de os tomadores de serviço não terem declarado em DIRF os valores efetivamente retidos, juntando cópias de notas fiscais e do seu livro razão para demonstrar essa retenção; (v) que o fato de um recolhimento ter sido feito no CNPJ de uma filial não impede o seu aproveitamento no saldo negativo da matriz.

A DRJ apreciou o recurso do contribuinte e reconheceu todas as estimativas relativas ao processo n.º 10280.001636/2003-84, uma vez que as respectivas compensações foram consideradas homologadas, parte pela DRF e parte em decisão da DRJ. As demais quatro estimativas compensadas não foram consideradas no saldo negativo em análise, em razão de não constituírem confissão de dívida, uma vez que ingressadas antes de 31/10/2003, e por não terem sido homologadas na última decisão administrativa sobre essa questão.

Em relação à glosa de IRRF, a DRJ não aceitou as notas fiscais apresentadas pelo recorrente como prova suficiente da efetiva retenção na fonte, não as considerando. Todavia, reconheceu as retenções antes glosadas pela DRF, em razão de terem sido realizadas em benefício de filial do contribuinte.

Com isso, a DRJ considerou procedente em parte a manifestação de inconformidade, reconhecendo direito de crédito no valor de R\$ 309.908,70 e homologando parcialmente as DCOMP em tela. A decisão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

SALDO NEGATIVO IRPJ. ESTIMATIVAS COMPENSADAS. HOMOLOGAÇÃO PARCIAL. IRPJ RETIDO. COMPROVAÇÃO PARCIAL.

As estimativas compensadas e homologadas devem ser consideradas como efetivamente pagas. As estimativas não homologadas, por não se constituírem confissão de dívida, devem ser excluídas na apuração do IRPJ. As retenções utilizadas para deduzir estimativas apuradas e comprovadas via DIRF ou comprovantes de rendimentos pagos e de retenção na fonte consideram-se estimativas efetivamente pagas.

IRRF. NOTAS FISCAIS PRESTAÇÃO SERVIÇOS. LIVRO RAZÃO.

As notas fiscais de prestação de serviços e o livro razão não são instrumentos hábeis para fins de comprovação do IRRF, incumbência da fonte pagadora dos rendimentos.

DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO. ATUALIZAÇÃO.

Na compensação efetuada pelo sujeito passivo, o crédito é atualizado até a data de entrega da declaração de compensação. O saldo negativo é atualizado a partir do mês seguinte ao término do período de apuração.

PEDIDO DE PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Indefere-se o pedido de perícia quando este não atender ao disposto na legislação de regência, bem como quando for prescindível à solução da lide.

Cientificado dessa decisão em 23/12/2011, por meio de remessa postal (fl. 1.252), o contribuinte interpôs o presente Recurso Voluntário (fl. 1253), em 23/01/2012, em que reafirma os argumentos apresentados na sua manifestação de inconformidade. Ao final, requer a realização de perícia contábil ou diligência fiscal.

O recurso voluntário foi primeiramente apreciado em 04/03/2015, pela 1ª Turma Especial desta 1ª Seção de Julgamento, ocasião em que o julgamento foi convertido em diligência, nos termos da Resolução nº 1801-000.385 (fls. 1307). A diligência foi realizada por meio da juntada dos despachos de fls. 1316 e fls. 1324.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Neudson Cavalcante Albuquerque, Relator.

O recurso voluntário apresentado atende aos pressupostos de admissibilidade, sendo digno de conhecimento.

O contribuinte teve o direito de crédito parcialmente reconhecido, conforme resumido nas seguintes tabelas.

IRPJ retido na fonte			Reconhecido na DRF	Reconhecido na DRJ
CNPJ DA FONTE	RECEITA	VALOR (R\$)	VALOR (R\$)	VALOR (R\$)
01.241.837/0001-95	1708	365,00	315,00	315,00
01.701.201/0001-89	1708	6.066,38	6.066,38	6.066,38
04.134.566/0001-67	1708	25,27	25,27	25,27
04.895.751/0005-06	1708	0,77	0,00	0,77

05.054.937/0001-63	1708	12.798,04	0,00	0,00
05.055.009/0001-13	1708	378,64	0,00	0,00
05.065.644/0001-81	1708	7.174,55	0,00	0,00
05.070.868/0001-81	1708	10,41	0,00	0,00
05.341.565/0001-56	1708	35,93	0,00	0,00
05.547.316/0001-11	1708	154,19	154,19	154,19
07.917.818/0001-12	1708	12.715,04	12.505,34	12.505,34
10.245.579/0001-06	1708	730,80	0,00	0,00
14.068.068/0001-17	1708	21,71	0,00	0,00
33.124.959/0017-55	1708	21.235,77	0,00	21.235,77
33.592.510/0370-74	1708	1.739,87	0,00	1.739,87
34.918.458/0001-46	1708	766,60	0,00	0,00
51.427.102/0030-63	1708	1.538,31	0,00	1.538,31
58.160.789/0001-28	6800	24.238,43	0,00	24.236,57
58.160.789/0047-00	1708	762,52	740,28	740,28

Estimativas compensadas com saldo de períodos anteriores			Reconhecido na DRF	Reconhecido na DRJ
PERÍODO	VALOR (R\$)	PROCESSO	VALOR (R\$)	VALOR (R\$)
Janeiro/2003	67.477,07	10280.001636/2003-84	67.477,07	67.477,07
Fevereiro/2003	69.602,48	10280.001636/2003-84	69.602,48	69.602,48
Março/2003	47.153,35	10280.001636/2003-84	47.153,35	47.153,35
Setembro/2003	50.474,57	10280.001636/2003-84	0,00	50.474,57
Outubro/2003	106.413,95	10280.001636/2003-84	0,00	106.413,95
Novembro/2003	98.696,33	10280.001636/2003-84	0,00	98.696,33

Estimativas compensadas com outros tributos			Reconhecido na DRF	Reconhecido na DRJ
PERÍODO	VALOR (R\$)	PROCESSO	VALOR (R\$)	VALOR (R\$)
Maio/2003	35.630,10	10280.001574/2003-19	0,00	0,00
Junho/2003	78.136,89	10280.001575/2003-55	0,00	0,00
Agosto/2003	15.372,76	10280.001574/2003-19	0,00	0,00
Agosto/2003	36.598,71	10280.001575/2003-55	0,00	0,00

Assim, foram glosados R\$ 22.200,48 a título de IRRF e R\$ 165.738,46 a título de estimativas quitadas por compensação.

1 Estimativas compensadas

São quatro as compensações que quitariam as estimativas glosadas. Duas foram apreciadas no processo n.º 10280.001574/2003-19 e outras duas foram apreciadas no processo n.º 10280.001575/2003-55.

O fundamento da glosa dessas compensações é o fato de elas terem sido não homologadas. Todavia, o recorrente argumenta em sentido contrário apontando o fato de que não há decisão administrativa definitiva sobre tais compensações, uma vez que há recurso pendente

de decisão. Argumenta, ainda, que o fato de as compensações não terem sido homologadas não impede a utilização das respectivas estimativas no saldo negativo do correspondente ano, uma vez que essas estimativas foram confessadas e serão cobradas de qualquer forma.

A autoridade julgadora de primeira instância verificou que as DCOMP constantes dos processos n.º 10280.001574/2003-19 e 10280.001575/2003-55 não constituem confissão de dívida, o que afastaria o argumento do contribuinte. Todavia, verifica-se que as mesmas estimativas foram confessadas em DCTF (fls. 113/114). Assim, é necessário prosseguir na análise dessa questão.

É pacífico o entendimento, no âmbito do processo administrativo tributário, que não cabe lançamento tributário para exigir estimativa mensal quando já houve a apuração do tributo anual, conforme o enunciado da Súmula CARF n.º 82:

Súmula CARF n.º 82: Após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas.

Por outro lado, a execução fiscal de estimativa confessada somente ocorrerá caso essa estimativa tenha sido utilizada na composição do respectivo saldo negativo, uma vez que, nesse caso, a execução terá como objeto a correspondente parcela do tributo anual. Esse entendimento é extraído do Parecer PGFN/CAT/N.º 88/2014, cuja conclusão está abaixo transcrita:

- 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;
- b) Propõe-se que sejam ajustados os sistemas e procedimentos para que fique claro que a cobrança não se trata de estimativa, mas de tributo, cujo fato gerador ocorreu ao tempo adequado e em relação ao qual foram contabilizados valores da compensação não homologada, a fim de garantir maior segurança no processo de cobrança.

Portanto, em sendo glosadas as estimativas em tela, da composição do saldo negativo do IRPJ de 2003, não haverá a respectiva execução fiscal, mesmo que essas estimativas tenham sido confessadas.

Ademais, conforme inteligência do artigo 2º da Lei n.º 9.430, de 1996, o que se aproveita no saldo negativo não é a dívida, mas sim a sua quitação, ou seja, a riqueza antecipadamente entregue ao erário para a quitação do imposto devido no final do ano. No caso, não há essa entrega de riqueza, uma vez que a compensação foi não homologada.

Ainda que a Fazenda pudesse intentar um processo de execução, não se sabe se o crédito tributário seria satisfeito, o que dependeria da subsistência da empresa após o lapso temporal transcorrido ou ainda da sua saúde econômica.

Mesmo que o crédito tributário fosse quitado ao final de hipotética execução fiscal, isso certamente ocorreria após um longo período de discussão na esfera judicial. Tal fato, em si, já configura um enriquecimento sem causa do contribuinte, uma vez que este teria, já no final de 2003, um saldo negativo passível de restituição, correspondente ao valor que possivelmente pagaria no futuro, em data incerta.

Todavia, no momento em que o recurso voluntário foi apreciado pela primeira vez, a não homologação das referidas compensações não estava lastreada em decisão administrativa definitiva, o que significava dizer que a Administração Tributária ainda poderia rever seu posicionamento e considerar quitadas, por compensação, as estimativas ora glosadas. Tal fato deu ensejo a uma diligência, no sentido de se fazer juntar aos autos a decisão administrativa definitiva sobre essas compensações.

A diligência foi cumprida pela juntada aos autos de dois despachos, nas fls. 1316 e fls. 1324, pelos quais os recursos especiais do contribuinte não foram admitidos, assim tornando definitivas as decisões tomadas nos processos n.º 10280.001574/2003-19 e 10280.001575/2003-55, que não homologaram as respectivas compensações.

Diante desse fato, confirmada a não homologação das apontadas compensações, entendendo que as respectivas estimativas não quitadas devem ser glosadas do saldo negativo em tela.

Este tópico foi objeto de um enriquecedor debate no curso do julgamento, oportunidade em que foi trazido a lume o Parecer Normativo COSIT n.º 2, de 2018, o qual está assim resumido em sua ementa:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 31 DE DEZEMBRO. COBRANÇA. TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Declaração de compensação (Dcomp) até 31 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei n.º 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas.

Os valores apurados por estimativa constituem mera antecipação do IRPJ e da CSLL, cujos fatos jurídicos tributários se efetivam em 31 de dezembro do respectivo ano-calendário. Não é passível de cobrança a estimativa tampouco sua inscrição em Dívida Ativa da União (DAU) antes desta data.

No caso de Dcomp não declarada, deve-se efetuar o lançamento da multa por estimativa não paga. Os valores dessas estimativas devem ser glosados. Não há como cobrar o valor correspondente a essas estimativas e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório que não homologou a compensação for prolatado antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, não há formação do crédito tributário nem a sua extinção; não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL. No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação. Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança. Dispositivos Legais: arts. 2º, 6º, 30, 44 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; arts. 52 e 53 da IN RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017; IN RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017. e-processo 10010.039865/0413-77.

Destaquei dois trechos dessa ementa. O primeiro reconhece que as antecipações do IRPJ e da CSLL (estimativas), ainda que confessadas em DCTF ou DCOMP, não são passíveis de cobrança ou inscrição na Dívida Ativa da União antes da apuração anual do correspondente tributo. O segundo trecho afirma que, a partir da apuração anual dos tributos, as estimativas confessadas e não quitadas que integrem o saldo negativo apurado será objeto de cobrança.

Entendo que assiste razão à Administração Tributária quando afirma que as estimativas confessadas e não quitadas não podem ser objeto de cobrança administrativa ou judicial, uma vez que não são crédito tributário, mas apenas uma obrigação acessória de antecipar parte do tributo, para a qual a inadimplência atrai no máximo a devida multa administrativa (multa isolada). Todavia, isso é verdade não apenas durante o ano fiscal, pois a natureza da antecipação não muda pelo advento do fato gerador dos tributos, no final do ano, pelo que devo refutar a segunda afirmação.

A segunda afirmação que destaco traz a determinação para que seja exigida a estimativa não quitada quando esta compuser o saldo negativo (ou base negativa) apurado no final do ano. Todavia, tal providência é juridicamente impossível, pois somente é passível de cobrança, seja administrativa ou judicial, o crédito tributário não extinto. No caso de haver saldo negativo, o contribuinte não apenas extinguiu a sua obrigação tributária (de forma antecipada, diga-se de passagem) como possui direito à restituição do excesso de antecipações. Em outras palavras, não há crédito tributário passível de cobrança. Não existe a possibilidade de cobrança de “saldo negativo a menor”, assim como não existe a possibilidade de cobrança de antecipações mensais. A única medida cabível é a adequação do saldo negativo declarado pelo contribuinte, glosando-se as antecipações não realizadas.

Portanto, no meu entendimento, quando a Administração Tributária defere uma restituição de saldo negativo cujo elemento formador é uma antecipação não realizada, esta dá ensejo a um enriquecimento sem causa do requerente, o que é defeso no ordenamento jurídico pátrio. Nesse sentido é o artigo 141 do CTN, *verbis*:

Art. 141. O crédito tributário regularmente constituído somente se modifica ou extingue, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos nesta Lei, fora dos quais não podem ser dispensadas, sob pena de responsabilidade funcional na forma da lei, a sua efetivação ou as respectivas garantias.

O mesmo ocorre quando a Administração Tributária homologa uma compensação cujo direito creditório é um saldo negativo nessas condições. Para tal, por se tratar de direito creditório sem certeza, ainda há uma violação adicional ao artigo 170 do CTN, *verbis*:

Art. 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.

Com isso, entendo que não posso acompanhar a referida normatização da Administração Tributária, em homenagem ao princípio da legalidade a que estou circunscrito como julgador administrativo.

2 IRRF

São doze os valores de IRRF glosados, ainda que parcialmente, totalizando R\$ 22.200,48, conforme a seguinte tabela:

IRPJ retido na fonte			Reconhecido na DRF	Reconhecido na DRJ
CNPJ DA FONTE	RECEITA	VALOR (R\$)	VALOR (R\$)	VALOR (R\$)
01.241.837/0001-95	1708	365,00	315,00	315,00
05.054.937/0001-63	1708	12.798,04	0,00	0,00
05.055.009/0001-13	1708	378,64	0,00	0,00
05.065.644/0001-81	1708	7.174,55	0,00	0,00
05.070.868/0001-81	1708	10,41	0,00	0,00
05.341.565/0001-56	1708	35,93	0,00	0,00
07.917.818/0001-12	1708	12.715,04	12.505,34	12.505,34
10.245.579/0001-06	1708	730,80	0,00	0,00
14.068.068/0001-17	1708	21,71	0,00	0,00
34.918.458/0001-46	1708	766,60	0,00	0,00
58.160.789/0001-28	6800	24.238,43	0,00	24.236,57
58.160.789/0047-00	1708	762,52	740,28	740,28

Em sua defesa, o recorrente afirma que não é lícito exigir dele a prova de uma obrigação de terceiro, mas junta aos autos as notas fiscais e a sua movimentação contábil correspondente com o intuito de demonstrar a legitimidade do seu direito creditório, conforme o seguinte excerto (1264):

Ocorre que a pretensão de limitar a utilização da totalidade do Imposto de Renda Retido na Fonte não encontra fundamento legal que a ampare. Ao contrário. Fere ela os mais básicos princípios constitucionais que amparam os direitos do contribuinte representando efetivo e inegável confisco.

E não se argumente, levemente, que a Recorrente "não se desincumbiu" de fazer prova apenas pela alegação.

A Recorrente juntou aos autos cópia da DIPJ onde declarou corretamente a compensação do Imposto de Renda Retido na Fonte retido exclusivamente sobre os serviços que prestou, tendo indicado na linha correspondente àquela retenção (Imposto Retido na Fonte sobre Serviços Prestados).

Juntou ainda a Recorrente cópia de todas as notas fiscais emitidas durante o período onde consta o tomador, o valor do serviço, o valor da retenção e o valor líquido.

Juntou ainda a Recorrente cópia do Livro Razão onde pode-se observar;

- data do lançamento;

- o valor da retenção sobre cada nota fiscal;
- o histórico contábil indicando a nota fiscal sobre a qual ocorreu a retenção;
- valor das compensações com a estimativa.

Inicialmente, deve ser frisado que cabe ao interessado demonstrar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, o que inclui a demonstração da composição do saldo negativo apontado e a comprovação da legitimidade de cada um dos seus elementos, conforme a legislação pertinente, na qual se destacam o artigo 170 do CTN e o artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, parcialmente transcritos a seguir:

Art. 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.

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

Também deve ser ressaltado que cabe ao contribuinte demonstrar ao Fisco a apuração realizada do IRPJ e que, nessa apuração, somente pode ser computado o IRRF cuja receita foi computada na apuração do lucro real, conforme o artigo 37 da Lei nº 8.981/1995, conforme o seguinte excerto:

Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção.

[...]

§3º Para efeito de determinação do saldo do imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

[...]

c) do Imposto de Renda pago ou retido na fonte, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

Com isso, fica afastada a alegação do recorrente no sentido de que cabe ao Fisco buscar os elementos de prova que validem as declarações do contribuinte, pelo que deve ser indeferido o pedido de perícia formulado no presente recurso.

No que diz respeito ao IRRF, o contribuinte deve demonstrar a legitimidade dessa parcela de crédito por meio do comprovante de rendimentos fornecido pela fonte pagadora, nos termos do artigo 86¹ da Lei n.º 8.981/1995 ou de outros elementos de prova.

Na espécie, o recorrente não apresentou comprovante de rendimentos para as retenções em tela e estas também não constam das respectivas DIRF, o que levou à glosa desses valores. Em sua defesa, o contribuinte afirma que apresentou notas fiscais e lançamentos contábeis correspondentes às receitas que deram ensejo a essas retenções, todavia esses documentos não foram considerados como prova suficiente, nos seguintes termos (fls. 283):

A respeito das notas fiscais de prestação de serviços juntadas pela interessada, em que pese demonstrarem, em tese, a prestação dos serviços, não tem o condão de comprovar a efetiva retenção na fonte uma vez que se trata de atribuição da fonte pagadora dos rendimentos, não do prestador do serviço.

O entendimento acima também se aplica às cópias do livro Razão juntadas pela interessada (Anexo I).

Entendo que é possível a comprovação de retenções de IRRF por meio da apresentação de notas fiscais, da contabilidade do contribuinte, de extratos bancários e outros documentos quando esses, em conjunto, comprovem que o valor recebido pelo serviço prestado é menor do que o valor contratado e que essa diferença é devida à correspondente retenção do imposto pela fonte pagadora, de sorte que é lícita a verificação dos documentos apresentados pelo contribuinte.

Todavia, na espécie, verifico que não é possível correlacionar a grande quantidade de documentos juntados nos anexos desse processo (fls. 286 a 1247) com as retenções em análise. O recorrente afirma que os documentos comprovam o seu direito, mas não aponta quais documentos devem ser considerados para cada retenção e a forma em que esses devem ser associados, de maneira a se chegar à conclusão por ele requerida. Diante dessa falta de congruência, entendo que essas glosas também devem ser mantidas.

3 Conclusão

Diante de todo o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)
Neudson Cavalcante Albuquerque

¹ Art. 86. As pessoas físicas ou jurídicas que efetuarem pagamentos com retenção do Imposto de Renda na fonte, deverão fornecer à pessoa física ou jurídica beneficiária, até o dia 31 de janeiro, documento comprobatório, em duas vias, com indicação da natureza e do montante do pagamento, das deduções e do Imposto de Renda retido no ano-calendário anterior, quando for o caso.

Fl. 13 do Acórdão n.º 1201-004.818 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10280.720679/2008-77

Voto Vencedor

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Redator designado.

A matéria controvertida no presente recurso diz respeito (1) à quitação das estimativas mediante compensação, as quais foram glosadas da composição do saldo negativo de IRPJ em 2003 (objeto dos processos n.ºs 10280.001574/2003-19 e 10280.001575/2003-55), e (2) o pedido de reconhecimento integral dos créditos oriundos do IRRF na composição da referida base de cálculo, tendo as demais matérias sido resolvidas na instância de piso.

DAS ESTIMATIVAS COMPENSADAS

Observe-se que o caso dos autos remete ao ano de 2003, período em que as estimativas podiam ser quitadas mediante o instituto da compensação, tendo o contribuinte se utilizado de DCOMP para extinguir os créditos tributários e elas (estimativas) relacionados.

Consta dos autos informação de que as estimativas foram regularmente declaradas na DCTF (e-fls. 113/114), tendo, porém, a administração tributária questionado a validade dos créditos pleiteados pelo contribuinte, dando ensejo a longos processos administrativos em que o contribuinte pleiteava validá-los.

Não obstante, no último dia do ano-calendário objeto da presente análise, as estimativas e suas respectivas declarações de compensação, ainda que controvertidas em processos diversos, passaram a compor a apuração do lucro real do período, que indicava base negativa de IRPJ. A hipótese dos autos revela, assim, que o contribuinte extinguiu o crédito tributário devido por estimativas de IRPJ mediante compensação com créditos diversos, declarando tal circunstância em DCTF e extinguindo as respectivas obrigações tributárias.

Importa registrar que tal procedimento (quitação de estimativas mediante entrega de DCOMP) só veio a ser vedado com a edição da Lei n.º 13.670, de 30 de maio de 2018, que alterou o § 3º do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, nos seguintes termos:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

(...)

§ 3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, **não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º:**

(...)

IX - os débitos relativos ao recolhimento mensal por estimativa do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurados na forma do art. 2º desta Lei. (grifou-se)

Vê-se que inexistia vedação legislativa nos anos anteriores à promulgação do novo dispositivo legislativo, razão pela qual inexistia vedação à realização da compensação perpetrada pelo contribuinte, cujos reflexos jurídicos relacionados à quitação das estimativas apuradas independe da homologação das compensações reclamadas nos processos diversos, uma vez que foram incluídos na DCTF e representaram confissão de débito perante a administração tributária.

Na hipótese de julgamento desfavorável dos pedidos de compensação das estimativas nos processos administrativos reflexos, ter-se-á a regular cobrança dos créditos tributários deles decorrentes, não se admitindo prejudicar o contribuinte com o pagamento em duplicidade tanto das estimativas eventualmente não compensadas quanto na desconstituição da base negativa de IRPJ que é objeto do presente feito.

Ademais, o assunto foi pacificado no âmbito da própria Receita Federal do Brasil, que reconhece a possibilidade de utilização da compensação das estimativas na composição do saldo credor tanto do IRPJ quanto da CSLL, em período anterior à promulgação da Lei nº 13.670/2018. Neste sentido, observe-se o Parecer Normativo COSIT nº 02, de 03/12/2018, *litteris*:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. EXTINÇÃO DE ESTIMATIVAS POR COMPENSAÇÃO. ANTECIPAÇÃO. FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. 31 DE DEZEMBRO. COBRANÇA. TRIBUTO DEVIDO.

Os valores apurados mensalmente por estimativa podiam ser quitados por Declaração de compensação (Dcomp) até 31 de maio de 2018, data que entrou em vigor a Lei nº 13.670, de 2018, que passou a vedar a compensação de débitos tributários concernentes a estimativas.

(...)

No caso de Dcomp não homologada, se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data e for objeto de manifestação de inconformidade pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), pois ocorrem três situações jurídicas concomitantes quando da ocorrência do fato jurídico tributário: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31/12; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação. Não é necessário glosar o valor confessado, caso o tributo devido seja maior que os valores das estimativas, devendo ser as então estimativas cobradas como tributo devido.

Se o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser

deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança. (grifou-se)

É dizer: é incontroverso pela própria administração tributária que as estimativas compensadas em DCOMP devem compor a base de cálculo negativa tanto do IRPJ quanto da CSLL, inexistindo razão para não reconhecer os créditos dela decorrentes, independentemente do resultado dos processos em que o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade. Isso porque, ao seu término, os direitos do Fisco estarão integralmente preservados, considerando que a eventual improcedência dos pedidos de compensação manejados pelo contribuinte levará à constituição dos respectivos créditos tributários.

Não parece adequado, *data vênia* a divergência sobre o tema, deixar de reconhecer a apuração de base de cálculo negativa do imposto sob o color de que os créditos tributários poderiam não ser satisfeitos, ante a questões econômicas ou dificuldades de execução fiscal. Além do fato do crédito tributário gozar de inúmeras garantias e privilégios que representam eficientes mecanismos à sua satisfação, não é possível admitir que as possíveis dificuldades de natureza econômica ultrapassem a relação jurídica de poder que pendula em benefício da administração tributária, até porque é possível, inclusive, que os referidos créditos já tenham sido pagos.

Ressalte-se que a matéria encontra fatos precedentes no CARF, ora citados para complementar as razões de decidir manejadas neste voto, a saber:

Acórdão nº 1302-005.219 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária

COMPENSAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ DE ANOS ANTERIORES. CRÉDITO COMPOSTO POR COMPENSAÇÃO ANTERIOR NÃO HOMOLOGADA OU PENDENTE DE JULGAMENTO. IRRELEVÂNCIA EM PROCEDIMENTOS DE COMPENSAÇÃO FUTUROS QUE UTILIZEM ESSA COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. PARECER NORMATIVO COSIT Nº 02, DE 2018 Tratando-se de PER/DCOMP transmitida para compensar crédito de saldo negativo de IRPJ com débitos tributários, não cabe a glosa de valor referente a compensação anterior não homologada, pois, eventual não homologação gerará a cobrança do crédito tributário eventualmente constituído nos autos daquela compensação. Na hipótese de homologação da compensação anterior, o saldo negativo restará incólume, validando a compensação efetuada com base nele. Inteligência do Parecer Normativo Cosit nº 02, de 2018. Recurso voluntário provido. (Sessão de 10 de fevereiro de 2021)

Acórdão nº 1002-001.881 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. CÔMPUTO DE ESTIMATIVAS DECORRENTES DE COMPENSAÇÃO SOLICITADA EM PROCESSO DISTINTO. POSSIBILIDADE. Para fins de apuração de Saldo Negativo de IRPJ, admite-se o cômputo de estimativas compensadas anteriormente em processo distinto, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Sessão de 12 de janeiro de 2021)

Acórdão n.º 1401-004.645 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

PER/DCOMP. ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM CRÉDITOS DE PERÍODOS ANTERIORES. COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO. POSSIBILIDADE. A estimativa mensal compensada por meio de DCOMP com crédito de período anterior pode compor o saldo credor de IRPJ ou de CSLL e o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança. (Sessão de 13 de agosto de 2020)

Acórdão n.º 9101-004.828 – CSRF / 1ª Turma

GLOSA DE ESTIMATIVAS. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO NÃO HOMOLOGADA. POSSIBILIDADE. As estimativas compensadas, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, devem ser consideradas no cômputo do saldo negativo, tendo em vista o disposto no Parecer Normativo COSIT/RFB 02/2018. (Sessão de 04 de março de 2020)

Acórdão n.º 1401-004.950 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO. INDEFERIMENTO EM RAZÃO DE NÃO HOMOLOGAÇÃO DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS. IMPOSSIBILIDADE. Na hipótese de compensação de estimativas não homologadas, 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).

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.

A glosa do saldo negativo utilizado pela ora Recorrente acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito. (Sessão de 11 de novembro de 2020)

Por tais razões, entendo que assiste razão à recorrente, devendo-se reconhecer o direito creditório adicional relativo às estimativas quitadas por compensação não homologadas.

DOS CRÉDITOS DE IRRF

Importa registrar que a decisão *a quo* reconheceu diversas retenções do IRPJ controvertidas pelo contribuinte, excluindo-as das glosas indicadas pela DRF, porém, negou direito a crédito em relação às retenções indicadas no voto do insigne Conselheiro Relator, do qual resultou o presente Voto Vencedor, em um total de 12 glosas mantidas.

Na sessão de julgamento, não houve divergência em relação a essa matéria, porquanto o contribuinte ter se limitado a juntar aos autos diversos documentos sem apontar

qualquer vinculação com o caso dos autos e/ou comprovar as retenções de IRRF reclamadas nestes fólios.

Observe-se que todos os documentos colacionados pelo contribuinte estão sendo analisados neste julgamento, mas não há força probante que justifique chegar às conclusões por ele pretendidas. Se, por um lado, admite-se que o formalismo moderado é um direito da parte para se buscar a verdade substancial, por outro, o ônus de desconstituir aquilo que documentalmente está comprovado pela administração tributária – *in casu* a inexistência de comprovantes de IRPJ retidos na fonte em relação às glosas apontadas – é da parte que maneja sua irresignação recursal, como forma de contrapor os fatos trazidos aos autos.

Assim, neste ponto, acosto-me às razões de decidir já manifestadas no Voto do Relator, das quais não há divergência.

DISPOSITIVO

Ante ao exposto, VOTO para dar PARCIAL PROVIMENTO ao recurso voluntário, para o fim de reconhecer o direito à manutenção da compensação das estimativas na composição da base negativa do IRPJ, mantendo a decisão de piso no que pertine às demais matérias.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque