



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10410.900037/2016-37
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-002.900 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 08 de agosto de 2023
Recorrente COPERTRADING COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2009

DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. INOCORRÊNCIA.

A homologação tácita da compensação (conforme §5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996) ocorre com o transcurso do prazo de cinco anos entre a data da entrega do PER/DCOMP¹ e a ciência do Despacho Decisório. E, por inexistência de restrição temporal quanto à averiguação da sua liquidez e certeza, não há que se falar em homologação por decurso de prazo das parcelas que compõem o saldo negativo de IRPJ.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. *ONUS PROBANDI* DA RECORRENTE.

Compete à Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação. Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos.

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO.

Correta a não homologação de declaração de compensação, quando comprovado que o crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez.

PROVAS DE DIREITO CREDITÓRIO. OMISSÃO DA PARTE INTERESSADA. DILIGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

¹ Nesse sentido: “O PER (Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento) e a DCOMP (Declaração de Compensação) pertencem àquele conjunto de raras coisas que, de tanto serem referidas conjuntamente (na expressão “PER/DCOMP”), atingem um timbre de “unicidade” (...). O “Programa PER/DCOMP” é um sistema criado pela RFB que permite preencher, validar e gravar o PER ou a DCOMP, para serem transmitidos ao Fisco. Por conta disso, de maneira metonímica, usa-se o nome do programa para referir tanto ao PER quanto à DCOMP (...)”. In: CHAVES, André Severo; NETO, Carlos Augusto Daniel. Direto do CARF: escritos analíticos sobre a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: volume IV, 1ª ed., São Paulo: Amanuense, 2023, p. 38.

A realização de diligência, no processo administrativo fiscal, não pode servir para suprir a omissão da parte Interessada na apresentação de provas hábeis e idôneas do direito creditório que alega possuir.

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

Ano-calendário: 2009

COMPOSIÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ. RETENÇÕES NÃO COMPROVADAS. IMPOSSIBILIDADE.

Retenções de imposto de renda não comprovadas não compõem o saldo negativo. A simples apresentação de documentos relativos à escrituração contábil sem um mínimo de ordenamento lógico e indicação precisa do que se pretende demonstrar não é suficiente para comprovar as retenções.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral, Fellipe Honório Rodrigues da Costa e Miriam Costa Faccin.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1002-002.900 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 10410.900037/2016-37

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por COPERTRADING COMÉRCIO EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO S.A., em face do acórdão de n.º 101-002.675, proferido pela C. 10ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 01 (“DRJ/01”), objetivando sua reforma integral.

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão de julgamento proferido pela DRJ/01, o qual será complementado ao final:

“Trata o presente processo de **Declaração de Compensação** (Dcomp) de **saldo negativo** de **IRPJ** do **ano-calendário 2009**, exercício 2010.

O valor do crédito pleiteado foi de **R\$ 99.225,92**, conforme PER n.º 10166.82787.040612.1.6.02-0812, **indeferido**, nos termos do **Despacho Decisório** eletrônico (DD) n.º 112304660 (fl. 275). Houve Dcomps que utilizavam o crédito, **não homologadas**.

A ciência quanto ao DD ocorreu em 19 de fevereiro de 2016, conforme cópia do AR à fl. 282.

Na **manifestação de inconformidade** (fls. 3 a 14), protocolada em 16 de março de 2016, **foi alegado**, em apertada síntese:

- a) preliminarmente, “que se encontra decaído o direito de o Fisco alterar o saldo de prejuízo na compensação, se decorrido o prazo de 5 anos para a análise das informações indicadas em DIPJ”. São colacionados trechos de acórdãos do Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais;
- b) “... tendo a diferença da glosa do crédito perpetrada pela Receita Federal, decorrido do não acatamento do valor das retenções informadas, impende esclarecer, de logo, que ditas retenções, no montante de R\$ 771.188,25 basearam-se nos controles e provisões contábeis sobre rendimentos de aplicações financeiras da defendente, apropriadas pelo regime de competência”;
- c) “vale dizer: tanto as receitas decorrentes das aplicações financeiras, ainda não resgatadas, quanto as provisões das retenções do IRRF foram apropriadas na contabilidade pela sua competência conforme provam os documentos em anexo (livro razão e extratos bancários)”;
- d) “tal sistemática de apropriações de crédito em comento sempre foi acatada pela DRFB/AL que, portanto, não aferia essa base mediante cruzamento com DIRF’s”;
- e) “... em momento algum a Defendente foi instada a modificar o procedimento adotado, por este ser considerado inadequado. Nestas circunstâncias, infere-se que a não confirmação dos valores de IRRF sobre aplicações financeiras resulta de uma mudança de critério por parte da DRFB/AL”;
- f) “desse modo, acaso prevaleça o critério defendido pela DRFB/AL, por certo que os valores de IRRF sobre aplicações financeiras somente poderão compor a base de cálculo de saldo negativo de IRPJ quando do efetivo resgate dessas aplicações”;
- g) “por certo, também, que tais valores deverão repercutir nas DIPJ’s dos exercícios seguintes, daí considerando que o montante de R\$ 99.225,92 não foi utilizado pela

empresa nos períodos posteriores. Assim, permissa venia, essa DRJ deve validar integralmente o crédito pleiteado”;

h) “... se prevalecer o entendimento propugnado no aludido despacho, a empresa estará sofrendo dupla aferição, o que não se coaduna com a nossa ordem legal”;

i) “... sendo o processo administrativo fiscal direcionado pelo princípio da verdade real, pugna a Defendente que esta DRJ reconheça o direito a utilização integral da base negativa do IRPJ objeto do presente processo, homologando, por conseguinte, todas compensações a ele vinculadas”;

j) são colacionadas doutrina e jurisprudência a respeito da aplicação do princípio da verdade real no Processo Administrativo Fiscal.

Ao final, assim se posiciona a contribuinte:

26. Ante ao exposto, requer a Defendente, seja provida a presente manifestação, a fim de que essa Autoridade Julgadora, reforme a decisão da Delegacia da Receita Federal de Maceió para:

a) reconhecer in totum o crédito do Saldo Negativo de IRPJ do Ano-Calendário 2009 (Exercício 2010), objeto do PER/DCOMP 10166.82787.040612.1.6.02-0812;

b) Homologar integralmente as DCOMPs n.ºs 16125.73093.240712.1.3.02-5291; 11772.73430.250412.1.7.02-5831; 28117.29979.180612.1.3.02-5693; 04601.62284.130712.1.3.02-4371 e 18344.90464.190712.1.3.02.1519.

27. Pugna, alternativamente, acaso entenda que os documentos acostados a presente manifestação não são suficientes para motivar o convencimento desta DRJ/PE relativamente a situação fática noticiada, que determine a remessa dos autos para que a autoridade administrativa diligencie na certificação de que as retenções na fonte são valores devidamente passíveis de restituição/ressarcimento.

28. Requer, outrossim, que os processos administrativos n.ºs. 10410.900099/2016-49; 10410.900095/2016-61; 10410.900096/2016-13; 10410.900097/2016-50 e 10410.900098/2016-02, os quais controlam a cobrança dos débitos compensados pelas DCOMP'S não homologadas, permaneçam com sua exigibilidade suspensa, em conformidade com o art. 151, inciso III, do Código Tributário Nacional (§ 11º do art. 74 da Lei 9.430/96), até julgamento final da presente manifestação de inconformidade.” (g.n.)

Confira-se, a propósito, a ementa da decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2009

EMENTA VEDADA.

Portaria RFB nº 2.724, de 27 de setembro de 2017.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

Em sessão do dia 05 de outubro de 2020, a DRJ/01 ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) em **juízo mais recente** do que os trazidos pela Interessada, especificamente o Acórdão n.º 1101-000.568, sessão de 4 de agosto de 2011, **houve decisão** no sentido de que, em casos de **pedidos de restituição** ou **declaração de compensação**, **não há limite temporal** para que **sejam examinados livros, documentos e declarações**, no sentido de se **averiguar a certeza e a liquidez do crédito** do sujeito passivo;
- (ii) o **prazo decadencial** diz respeito a **poder o Fisco** efetuar o **lançamento** de eventual **tributo devido e não pago**, mas **não impede a Administração** de efetuar a **análise quanto ao crédito pleiteado**;
- (iii) como está **definido** no próprio **Código Tributário Nacional** (“CTN”), para que haja a restituição ou a compensação, os créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública devem ser **líquidos e certos**;
- (iv) o **ônus probatório** é do **sujeito passivo**, excetuadas as situações em que a Fazenda Pública detém as informações em seu banco de dados, nesse caso sendo necessária apenas a indicação correta quanto a essas informações necessárias à análise do pedido ou da declaração;
- (v) a questão aventada diz respeito à **sistemática de aproveitamento do IRRF** relativo a rendimentos de aplicações financeiras e **não quanto ao valor em si**, pelo que **descabe diligência** nesses casos;
- (vi) **não houve** a alegada “**mudança de critério** por parte da DRFB/AL”, a chamar a incidência do artigo 146 do Código Tributário Nacional (“CTN”)²;
- (vii) como dispõe a **legislação**, aplicável à matéria, as **receitas financeiras têm de ser reconhecidas** pelo **regime de competência**. Em face disso, normalmente ocorre uma defasagem entre a tributação das receitas pelo Imposto de Renda e a efetiva retenção do imposto na fonte;
- (viii) **não foram trazidos** com a Manifestação de Inconformidade os **comprovantes de retenções**, motivo bastante para o indeferimento do pedido;
- (ix) tem-se que a apresentação do **livro Razão** e dos **extratos bancários não são suficientes** para o deferimento do crédito pleiteado;
- (x) mesmo que houvesse sido comprovado o crédito, o que não ocorreu, tem-se que o pedido de restituição ou a declaração de compensação são faculdades da contribuinte. Em face disso, se o pedido ou a declaração for

² Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

efetuada de **maneira incorreta ou equivocada** quanto às informações, **não cabe**, na **fase do contencioso fiscal**, a **concessão do crédito** para **utilização de outra forma** que não aquela indicada, não havendo nenhuma ilegalidade nessa negativa ou inobservância de princípios informadores do Processo Administrativo Fiscal, em especial o da verdade material.

Irresignada, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** (e-fls. 303/314), no qual pleiteia a reforma do acórdão proferido pela DRJ/01 sob a alegação de que:

- (i) é **incontroverso** que se encontra **decaído** o **direito de o Fisco alterar o saldo de prejuízo** aproveitado na compensação, se decorrido o prazo de 5 (cinco) anos para a análise das informações indicadas em DIPJ;
- (ii) requer a **conversão em diligência**, em consideração à quantidade de **documentos** juntados e a **boa-fé** da Recorrente em querer comprovar a situação trazida aos autos;
- (iii) o **indeferimento** do crédito requestado no montante de **R\$ 99.225,92** decorreu do não acatamento do valor das **retenções** informadas;
- (iv) tais **retenções** basearam-se nos controles e provisões contábeis sobre rendimentos de **aplicações financeiras** da Recorrente, apropriadas pelo **regime de competência**;
- (v) foram juntados aos autos os **livros razão** e **extratos bancários** que demonstram terem sido as provisões lançadas por competência;
- (vi) a **ausência de coincidência** entre os valores de Receita que geraram as **retenções** e aqueles **informados na DIPJ**, não podem levar a conclusão de que inexistente o pretendido direito creditório;
- (vii) a **não confirmação** dos valores de IRRF sobre aplicações financeiras resulta de uma **mudança de critério** por parte da DRFB/AL;
- (viii) tais valores deverão repercutir nas DIPJ's dos exercícios seguintes, daí considerando que o montante de **R\$ 99.225,92 não foi utilizado** pela empresa nos **períodos posteriores**. Logo, deve ser validado integralmente o crédito pleiteado;
- (ix) o **cruzamento de contas** realizado pela DRFB/AL foi visivelmente **prejudicial à Recorrente**, porque, principalmente, realizado **sem qualquer respaldo**. Se assim for confirmado, além de estritamente ilegal, por não estar respeitando informações corretas e habitualmente aceitas, estará a DRFB/AL agindo de má-fé.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 23-B da Portaria MF n.º 343/2015 (Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais “RICARF”), com redação dada pela Portaria MF n.º 329/2017³ e pela Portaria CARF n.º 6.786/2022⁴. Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do acórdão recorrido em **29/10/2020** (e-fl. 300), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **30/11/2020** (e-fl. 302), ou seja, **dentro do prazo de 30 (trinta) dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972⁵.

Portanto, é **tempestivo** o recurso apresentado e, por isso, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Preliminar: Da Alegação de Decadência por “Impossibilidade de Desconsiderar Valores e Informações Prestadas na DIPJ”

A Recorrente alega que teria ocorrido a decadência do crédito tributário em questão, pois já teria decorrido o prazo de cinco anos para análise das informações indicadas em DIPJ, nos seguintes termos:

“13. É incontroverso, renovando as vênias, que se **encontra decaído o direito de o Fisco alterar o saldo de prejuízo** aproveitado na compensação, se **decorrido o prazo de 5 anos** para a análise das **informações indicadas em DIPJ**.”

³ Art. 23-B. As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

⁴ Art. 1º Elevar a até 120 (cento e vinte) salários mínimos, o limite das turmas extraordinárias para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário.

Parágrafo único. A elevação de limite atribuída às turmas extraordinárias não prejudica a competência das turmas ordinárias sobre os recursos voluntários tratados no caput.

⁵ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

14. Isso porque, **não pode o fisco efetuar ajuste na base de cálculo do IRPJ** (saldo negativo apurado) relativa a **períodos pretéritos atingidos pela decadência**, quando da análise do pedido de restituição apresentado pela empresa.

15. Já que, em **reduzindo o saldo do prejuízo fiscal** referente a períodos passados e alcançados pela decadência, está, ao final, **lançando indevidamente valores de períodos decaídos**.” (e-fl. 307, g.n.)

Todavia, nota-se que **a referida alegação foi devidamente analisada e afastada no acórdão recorrido**, no qual se sublinhou:

“Em **ulgado mais recente** do que os trazidos pela interessada, especificamente o Acórdão n.º 1101-000.568, sessão de 4 de agosto **de 2011**, houve decisão no sentido de que, **em casos de pedidos de restituição ou declaração de compensação, não há limite temporal** para que **sejam examinados livros, documentos e declarações**, no sentido de se **averiguar a certeza e a liquidez do crédito** do sujeito passivo. O **prazo decadencial** diz respeito a **poder o Fisco efetuar o lançamento** de eventual **tributo devido e não pago**, mas **não impede a Administração** de efetuar a **análise quanto ao crédito pleiteado**. Infere-se, portanto, que, **mesmo já decorrido o prazo decadencial** para o lançamento tributário, **podem ser analisados documentos e escritas contábil e fiscal** para fins de **apuração do crédito pleiteado** em PER/Dcomp.

No mesmo sentido dessa decisão o Acórdão n.º 1301-003.963, sessão de 12 de junho de 2019.” (e-fl. 290, g.n.)

Vale recordar que o prazo decadencial está previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional (“CTN”), o qual dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública **constituir** o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II – da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Vê-se que o *caput* do artigo é claro ao se referir à **constituição** do crédito tributário, procedimento esse definido na regra do artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”), *verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa **constituir** o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Por disposição do artigo supratranscrito, estabeleceu-se que o crédito tributário é constituído pelo lançamento. Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri⁶, “A atividade do lançamento tem uma finalidade: apurar o *an* e *quantum debeat*ur: se é devido e quanto é devido”.

Ocorre que, na hipótese, não há controvérsia relativa a lançamento, mas sim, quanto à análise de direito creditório e a consequente não homologação da compensação.

Nesse contexto, tendo em vista o disposto no artigo 142 e *caput* do artigo 173 do Código Tributário Nacional (“CTN”), é certo que o prazo decadencial abrange o que corresponder ao conceito de lançamento: ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável e cálculo do montante do tributo devido.

A propósito, Paulo de Barros Carvalho⁷ oferece definição didática a respeito:

“Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e corresponde alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido”. (g.n.)

Nesse passo, trazendo esse conceito para o caso concreto, podemos afirmar que a comunicação da ocorrência do fato gerador, a determinação da matéria tributável e o cálculo do montante do tributo devido estão apresentados na DIPJ/2010, através do preenchimento de suas fichas, as quais informam o saldo de IRPJ a pagar (valor positivo) ou passível de restituição (valor negativo), resultado da comparação entre o tributo devido e as deduções previstas na legislação, incluindo as antecipações.

Portanto, há que se fazer a necessária diferenciação entre tributo devido e tributo a pagar, conceitos distintos: o primeiro, objeto do lançamento, pela Autoridade Administrativa, seja por homologação, submetido ao prazo decadencial; o segundo, calculado a partir do tributo devido, considerando as deduções legais, incluindo antecipações, objeto de cobrança (em caso positivo), submetido ao prazo prescricional, ou restituição (em caso negativo).

Desse modo, tem-se que o **prazo decadencial** para o **lançamento** incide sobre o valor do **tributo devido**, em relação ao qual, de fato, não pode mais a Receita Federal atuar após decorrido o prazo previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional (“CTN”).

Entretanto, o mesmo dispositivo legal não se aplica ao crédito originado como saldo do imposto a pagar, quando esse se revela negativo.

In casu, considerando que se pretendeu utilizar o alegado crédito para extinção de débitos por compensação, rege a matéria o disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e no artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996:

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

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 5ª ed., São Paulo: Saraiva, 2015, p. 623.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 19ª ed., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 423.

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.

(...)

§5º O **prazo para homologação da compensação** declarada pelo sujeito passivo será de **5 (cinco) anos**, contado **da data da entrega da declaração de compensação**.

Nesse contexto, ressalta-se que, o ato estatal de **certificação do crédito** do particular contra a Fazenda Pública é a **decisão administrativa homologatória da compensação** (homologação expressa) ou o **decurso do prazo de cinco anos** de silêncio da Administração, **contados da entrega da declaração de compensação** (homologação tácita, §5º do artigo 74 da Lei n.º 9.430/1996). Em outras palavras, a **homologação expressa ou tácita** da DCOMP é o ato estatal que simultaneamente **reconhece o crédito do contribuinte e satisfaz esse crédito** do contribuinte por compensação com a dívida tributária declarada como devida pelo próprio contribuinte e por ele constituída pela entrega da declaração de compensação.

A propósito, cito as lições de Leandro Paulsen⁸:

“A compensação do art. 74 da Lei n. 9.430/96 é efetuada mediante a apresentação, pelo titular do crédito, de documento eletrônico denominado **Declaração de Compensação** (DCOMP), do qual constam informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. **Terá o Fisco o prazo de cinco anos contados da declaração para homologá-la** (o que ocorrerá tacitamente) ou para não homologá-la, negando efeitos à compensação e dando o débito do contribuinte por aberto”. (os grifos em negrito são originais e os sublinhados são desta Relatora)

Portanto, estabelecida a devida distinção entre **tributo devido** e **tributo a pagar**, o alcance do prazo decadencial para constituição do crédito tributário previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e as regras que regem a compensação declarada e, ainda, a constatação de que os procedimentos adotados para emissão do Despacho Decisório não se encaixam no conceito de “revisão” de declaração, posto **não haver alteração na apuração do tributo devido no período, mas tão somente a confirmação das parcelas de composição do crédito que a Recorrente alega ter em seu favor**, revela-se descabida a alegação da Recorrente de que a comprovação de certeza e liquidez quanto ao crédito informado na DIPJ estaria prejudicada, por ter sido alcançada pela decadência.

A jurisprudência deste Conselho, registra-se, é uníssona nesse sentido, conforme noticiam os seguintes julgados:

SALDOS NEGATIVOS. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA. **Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos** de IRPJ e da CSLL **apurados nas declarações apresentadas**, a serem regularmente comprovados pelo sujeito passivo quando objeto de declaração de compensação. (Processo n.º 10830.720874/2008-23. Acórdão n.º 1001-002.596. Sessão de 06/10/2021. Relator Sérgio Abelson, g.n.)

⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 14ª ed., São Paulo: SaraivaJur, 2023, p. 331.

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. A **homologação tácita da compensação dos débitos** (§ 5º do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996), **é o lapso de mais de 5 anos entre a data da entrega do Per/DComp e a ciência do Despacho Decisório**. Por inexistência de restrição temporal a averiguação da sua liquidez e certeza, não há que se falar em homologação por decurso de prazo das parcelas que compõem o saldo negativo de IRPJ. COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. **O procedimento de verificação do saldo negativo de IRPJ utilizado em compensação não está limitado pelo prazo decadencial** de que trata o § 4º do art. 150 do CTN ou ou 173, I, do CTN (Solução de Consulta Interna Cosit n.º 16, de 2012). (Processo n.º 10880.982732/2011-68. Acórdão n.º 1003-002.233. Sessão de 04/02/2021. Relatora Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, g.n.)

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. DECADÊNCIA. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. IMPOSSIBILIDADE. Com o transcurso do prazo decadencial apenas o dever/poder de constituir o crédito tributário estaria obstado, tendo em conta que a decadência é uma das modalidades de extinção do crédito tributário. **Não se submetem à homologação tácita os saldos negativos de Imposto de Renda Pessoa Jurídica apurados nas declarações apresentadas**, a serem regularmente comprovados, quando objeto de pedido de restituição ou compensação. (Processo n.º 10675.902042/2008-63. Acórdão n.º 1401-004.688. Sessão de 15/09/2020. Relator Luiz Augusto de Souza Gonçalves, g.n.)

No particular, colhe-se dos autos os seguintes eventos:

DATA	NÚMERO DO DOCUMENTO	EVENTO	E-FLS.
04/06/2012	PER/DCOMP n.º 10166.82787.040612.1.6.02-0812	Recepção do PER/DCOMP retificador com Demonstrativo de Crédito	33/38
03/02/2016	DD 112304660	Emissão do Despacho Decisório	275
19/02/2016	DD 112304660	Ciência do Despacho Decisório	282

A tabela acima demonstra que o PER/DCOMP foi transmitido durante o ano-calendário de 2012 e a ciência do Despacho Decisório ocorreu em 2016, **antes, portanto, do prazo de cinco anos necessários para a homologação tácita da compensação**, razão pela qual há de ser rejeitada a alegação da Recorrente de decadência.

Assim, tendo o crédito sido constituído através de pedido de compensação, não há que se falar em decadência, de modo que **não se acolhe a preliminar alegada**.

Mérito

O propósito recursal consiste no reconhecimento do direito creditório referente ao **saldo negativo de IRPJ**, apurado no ano-calendário 2009, no valor de **R\$ 99.225,92** (noventa e nove mil, duzentos e vinte e cinco reais e noventa e dois centavos), resultante de antecipações a título de **estimativas compensadas, pagamentos e retenções na fonte**.

O Despacho Decisório (e-fl. 275), **reconheceu parcialmente o direito creditório pleiteado**, sendo que da somatória das parcelas de composição do crédito informado em DIPJ no montante de **R\$ 1.071.294,85** (um milhão, setenta e um mil, duzentos e noventa e quatro reais e oitenta e cinco centavos), **reconheceu** o valor de **R\$ 750.040,10** (setecentos e cinquenta mil, quarenta reais e dez centavos), **glosando** a quantia de **R\$ 321.254,75** (trezentos e vinte e um mil, duzentos e cinquenta e quatro reais e setenta e cinco centavos), de forma que **não restou saldo negativo suficiente** para compensar os débitos informados nos PER/DCOMP's de números 16125.73093.240712.1.3.02-**5291**, 11772.73430.250412.1.7.02-**5831**, 28117.29979.180612.1.3.02-**5693**, 04601.62284.130712.1.3.02-**4371** e 18344.90464.190712.1.3.02-**1519**. Confira-se:

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	771.188,25	258.666,24	41.440,36	0,00	0,00	1.071.294,85
CONFIRMADAS	0,00	449.933,50	258.666,24	41.440,36	0,00	0,00	750.040,10

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 99.225,92 Valor na DIPJ: R\$ 99.225,92

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 1.071.294,85

IRPJ devido: R\$ 972.068,93

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 0,00

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
07.450.604/0001-89	6800	452.120,68	306.839,06	145.281,62	Retenção comprovada em DIRF
09.274.058/0001-06	6800	18.019,00	8.005,41	10.013,59	Retenção comprovada em DIRF
33.124.959/0001-98	3426	159.945,68	115.036,90	44.908,78	Retenção comprovada em DIRF
62.144.175/0001-20	6800	131.376,81	10.326,05	121.050,76	Retenção comprovada em DIRF
Total		761.462,17	440.207,42	321.254,75	

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 449.933,50

Em 05 de outubro de 2020 foi proferido o acórdão recorrido pela C. 10ª Turma da DRJ/01 (e-fls. 287/294), **mantendo integralmente a decisão que homologou parcialmente a compensação**, tendo em vista a ausência de comprovação das retenções, já que a “*apresentação do livro Razão e dos extratos bancários não são suficientes para o deferimento do crédito pleiteado*”.

Para melhor ilustração do caso, transcrevo o seguinte trecho do acórdão recorrido:

“Como já exposto, **não foram apresentados** os correspondentes **comprovantes de rendimentos** e de **imposto retido na fonte**, documentos **essenciais para a prova das retenções**.”

Em complemento, tem-se que a **apresentação do livro Razão e dos extratos bancários não são suficientes** para o deferimento do crédito pleiteado. Abaixo, ementa de acórdão CARF nesse sentido, cujos fundamentos são adotados neste voto como razões de decidir. Note-se que no caso do acórdão citado não teria havido a apresentação da DIRF o que, no presente caso ocorreu, fato que reforça ainda mais a necessidade das provas aludidas:

(...)

E, mesmo que houvesse sido comprovado o crédito, o que não ocorreu, tem-se que o pedido de restituição ou a declaração de compensação são faculdades da contribuinte. Em face disso, se o pedido ou a **declaração for efetuada de maneira incorreta** ou equivocada quanto às informações, **não cabe**, na fase do contencioso fiscal, **a concessão do crédito para utilização de outra forma que não aquela indicada**, não havendo nenhuma ilegalidade nessa negativa ou inobservância de princípios

informadores do Processo Administrativo Fiscal, em especial o da verdade material.”
(e-fl. 294, g.n.)

Na espécie, conforme demonstrado, verifica-se que a **decisão recorrida justificou a glosa das retenções não confirmadas** (R\$ 321.254,75), no fato de que “*não foram apresentados os correspondentes comprovantes de rendimentos e de imposto retido na fonte, documentos essenciais para a prova das retenções*”.

Da análise das razões recursais, observa-se que a Recorrente **não apresentou quaisquer justificativas e/ou documentos comprobatórios do seu direito**, capazes de infirmar o quanto decidido pela C. 10ª Turma da DRJ/01, pelo contrário, **limitou-se a reproduzir *ipsis litteris* os argumentos da Manifestação de Inconformidade**, no sentido de que “*ditas retenções, no montante de R\$ 771.188,25 basearam-se nos controles e provisões contábeis sobre rendimentos de aplicações financeiras da Recorrente, apropriadas pelo regime de competência*”.

Especificadamente sobre a comprovação das referidas retenções, a Recorrente alega que:

“28. É que **foram juntados** aos autos os **livros razão e extratos bancários** que demonstram terem sido as **provisões lançadas por competência**.

29. Destarte, a **ausência de coincidência** entre os **valores de Receita** que geraram as retenções e **aqueles informados na DIPIJ**, não podem levar a conclusão de que inexistente o pretendido direito creditório.

30. Isso porque, como já posto, pelo regime de competência, a **contabilização das receitas se dá de acordo com os extratos mensais fornecidos** pelos Bancos, ou seja, a contabilização dos juros incorridos se opera independentemente do resgate dos valores aplicados, de modo que invariavelmente **as receitas foram oferecidas à tributação em momento anterior**, por isso a importância da diligência requerida, esta se realizando corroboraria as provas e argumentos ora postos.” (e-fl. 310, g.n.)

Há de ser sopesada, ainda, a forma com que foram juntados aos autos partes do Livro Razão e Demonstrativos de Aplicações Financeiras (e-fls. 86/197), sem que a Recorrente tivesse feito sequer o destaque das parcelas que pretende demonstrar.

Ora, **não basta anexar** aos autos **documentos diversos e transferir ao julgador** a responsabilidade de **conferir-lhes sentido**. Esse é um ônus da Recorrente!

Portanto, sendo ônus da Recorrente comprovar seu direito e considerando que a mesma dispõe de melhores condições para o esclarecimento dos fatos com provas hábeis por ela produzidas, a demonstração dos argumentos por ela aludidos, dependeria, portanto, da conexão lógica entre as explicações e os documentos apresentados, o que não aconteceu.

Assim, se a **Recorrente apenas reitera os argumentos ofertados na peça anterior**, sem atacar com objetividade e clareza os pontos trazidos na decisão que ora se objurga, com fundamentos capazes de infirmar a conclusão ali manifestada, decerto não há que se falar em novéis razões para rebater alegações genéricas ou repetidas, que já foram amplamente discutidas.

Colaciono abaixo precedentes desta mesma 2ª Turma Extraordinária que afirmam essa orientação:

RECURSO VOLUNTÁRIO QUE NÃO ENFRENTA OU ATACA OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO. ALEGAÇÕES DISSOCIADAS DAS RAZÕES DE DECIDIR. NÃO CONHECIMENTO Não se conhece de Recurso Voluntário no qual não são enfrentados diretamente os fundamentos do acórdão a quo. **Cabe ao contribuinte impugnar as razões lançadas no acórdão atacado, buscando demonstrar a existência de erro in procedendo ou in judicando, a merecer a declaração de nulidade da decisão ou a sua reforma.** Optando o contribuinte por fazer considerações totalmente divorciadas dos fundamentos da decisão vergastada, resta malferido a dialeticidade exigida entre decisão recorrida e razões do recurso, de modo que falece o recurso da respectiva adequação ou regularidade formal. (Processo n.º 18470.722293/2011-70. Acórdão n.º 1002-001.176. Sessão de 02/04/2020. Relator Rafael Zedral, g.n.)

INEXISTÊNCIA DE LIDE. RECURSO VOLUNTÁRIO QUE NÃO ENFRENTA OS FUNDAMENTOS DO ACÓRDÃO RECORRIDO. ALEGAÇÕES DISSOCIADAS DAS RAZÕES DE DECIDIR. NÃO CONHECIMENTO. Não se conhece de Recurso Voluntário no qual **não são enfrentados diretamente os fundamentos do acórdão a quo. Cabe ao contribuinte impugnar as razões lançadas no acórdão atacado, buscando demonstrar a existência de erro in procedendo ou in judicando, a merecer a declaração de nulidade da decisão ou a sua reforma.** Optando o contribuinte por fazer considerações totalmente divorciadas dos fundamentos da decisão vergastada, resta malferido a dialeticidade exigida entre decisão recorrida e razões do recurso, de modo que falece o recurso da respectiva adequação ou regularidade formal. (Processo n.º 13709.001114/2005-64. Acórdão n.º 1002-001.424. Sessão de 08/07/2020. Relator Marcelo Jose Luz de Macedo, g.n.)

Nessa linha de raciocínio, é a lição de Cassio Scarpinella Bueno⁹:

“Importa frisar, a respeito desse princípio, que **o recurso deve evidenciar as razões pelas quais a decisão precisa ser anulada, reformada, integrada ou completada, e não que o recorrente tem razão. O recurso tem de combater a decisão jurisdicional naquilo que ela o prejudica,** naquilo em que ela lhe nega pedido ou posição de vantagem processual, **demonstrando o seu desacerto,** do **ponto de vista procedimental** (*error in procedendo*) **ou do** ponto de vista do **próprio julgamento** (*error in judicando*). Não atende ao princípio aqui examinado o recurso que se limita a afirmar (ou reafirmar) a sua posição jurídica como a mais correta. (...)”

Em suma, **é inepto o recurso que se limita a reiterar as razões anteriormente expostas** e que, com o proferimento da decisão, ainda que erradamente e sem fundamentação suficiente, foram rejeitadas. **A tônica do recurso é remover o obstáculo criado pela decisão e não reavivar razões já repelidas,** devendo o recorrente desincumbir-se a contento do respectivo ônus argumentativo.” (g.n.)

Na hipótese dos autos, verifica-se que a Recorrente não apresentou qualquer motivo que justificasse a reforma da decisão recorrida.

Não é demais destacar que a Recorrente teve várias oportunidades de se manifestar acerca da presença dos requisitos de certeza e liquidez na declaração de compensação em análise. Contudo, **não apresentou qualquer argumento válido a refutar as conclusões** da Autoridade Fiscal, tampouco quanto ao suposto saldo negativo de IRPJ em cotejo com as

⁹ BUENO, Cassio Scarpinella. Curso sistematizado de direito processual civil: procedimento comum, processos nos tribunais e recursos. Vol 2 – 10ª ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 561.

retenções informadas, limitando-se à protestos vazios e de negação geral, de modo que o acórdão recorrido não merece retoques.

Não é demais destacar que o ônus da prova compete a quem alega possuir o direito, conforme dispõe o artigo 373 do Código de Processo Civil (CPC):

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Nesse ponto, registro a jurisprudência deste Conselho:

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO. **Correta a não homologação** de declaração de compensação, quando comprovado que o **crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez**, visto que fora integralmente utilizado para a quitação de débito com características distintas. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2004 PER/DCOMP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS PROBANDI DO RECORRENTE. **Compete ao Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação. Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual**, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos. (Processo n.º 13884.900958/2008-10. Acórdão n.º 1002-000.779. Sessão de 06/08/2019. Relator Aílton Neves da Silva, g.n.)

Outro ponto crucial a considerar é que o artigo 170 do Código Tributário Nacional (“CTN”)¹⁰ exige para o reconhecimento da compensação declarada que o crédito nela pleiteado seja dotado dos **requisitos de liquidez e certeza**, motivo pelo qual deve ser indeferido o pleito da Recorrente, eis que tais atributos não foram efetivamente comprovados no presente recurso.

Nesse contexto, o entendimento manifestado pela C. 10ª Turma da DRJ/01 no acórdão recorrido, encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho, *in verbis*:

IRPF COMPROVAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. **É possível ao contribuinte a compensação**, na sua Declaração de Ajuste Anual, do imposto sobre rendimentos retido pela fonte pagadora, **desde que devidamente comprovada a retenção efetuada. Não tendo o contribuinte juntado o comprovante, nem comprovado por quaisquer meios a retenção pela Fonte Pagadora, descabe a compensação efetuada**. Recurso negado. (Processo n.º 13634.000011/2007-60. Acórdão n.º 2202-01.040. Sessão de 15/03/2011. Relator João Carlos Cassuli Junior, g.n.)

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO. RETENÇÃO NA FONTE. ÔNUS DA PROVA. **Incumbe ao sujeito passivo apresentar provas hábeis a comprovar a origem e o valor do imposto de renda retido na fonte utilizado na composição do saldo negativo de IRPJ/CSLL**. (Processo

¹⁰ 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.

n.º 10280.902269/2010-67. Acórdão n.º 1302-005.005. Sessão de 11/11/2010. Relatora Andréia Lúcia Machado Mourão, g.n.)

RECURSO VOLUNTÁRIO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO. MATÉRIA PRECLUSA. Questões não suscitadas em sede de Manifestação de Inconformidade constituem matérias preclusas, não podendo ser conhecidas pela instância recursal. ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 2002 NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO. **Correta a não homologação de Declaração de Compensação quando o crédito pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez e o Recorrente não traz aos autos elementos de prova capazes de infirmá-la.** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO CSLL Ano-calendário: 2002 PER/DCOMP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS PROBANDI DO RECORRENTE. **Compete ao Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado,** utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação. **Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual,** eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos. (Processo n.º 10880.914113/200926. Acórdão n.º 1002000.528. Sessão de 05/12/2018. Relator Aílton Neves da Silva, g.n.)

Assim, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no acórdão recorrido, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei n.º 9.784/99¹¹ c/c o do artigo 57, §3º, do RICARF¹².

Dispositivo

Ante o exposto, **conheço** do Recurso Voluntário, para nessa extensão, **negar-lhe provimento.**

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin

¹¹ § 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

¹² § 3º. A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF n.º 329, de 2017)

