



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

Processo n° 10880.659736/2011-45
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 1301-003.744 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de fevereiro de 2019
Matéria PER/DCOMP
Recorrente ULTRAPAR PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2006

COMPENSAÇÃO. RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE.
COMPROVAÇÃO.

A comprovação da retenção do imposto na fonte pagadora é prova exigida pela lei para que o contribuinte possa pleitear a compensação do saldo negativo de IRPJ apurado. Apresentadas provas pelo contribuinte dessa retenção, é de se reconhecer o direito ao crédito.

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).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para reconhecer o direito de crédito pleiteado. Em relação ao item 2 do voto, os Conselheiros Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Fernando Brasil de Oliveira Pinto acompanharam o voto do relator por suas conclusões, entendimento que será reproduzido pelo próprio relator em seu voto. Declarou-se impedida a Conselheira Bianca Felícia Rothschild.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram do presente julgamento os seguintes Conselheiros: Roberto Silva Junior, José Eduardo Dornelas Souza, Nelso Kichel, Carlos Augusto Daniel Neto, Giovana Pereira de Paiva Leite, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de Declaração de Compensação Eletrônica (Dcomp), apresentadas por meio do Programa PER/DCOMP, na qual **declara a interessada a utilização de direito creditório, com origem em saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2006, valor de R\$ 4.650.801,43**, para a compensação de débitos próprios declarados em Dcomp.

Houve o **reconhecimento parcial do direito creditório** (R\$ 2.135.451,45), nos termos do Despacho Decisório Eletrônico (DDE).

a) Em relação ao IRRF, para composição do saldo negativo, entendeu que não houve comprovação das retenções de duas fontes pagadoras:

Análise das Parcelas de Crédito

Imposto de Renda Retido na Fonte

Parcelas Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor Confirmado
01.522.368/0001-82	6800	408.898,61
01.701.201/0001-89	3426	1.774.289,17
33.066.408/0001-15	3426	236.051,82
33.700.394/0001-40	3426	1.434.702,96
61.472.676/0001-72	3426	202.607,70
90.400.888/0001-42	3426	362.675,89
03.384.738/0001-98	6800	529.775,64
Total		4.949.001,79

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
30.306.294/0001-45	6800	15.303,20	0,00	15.303,20	Retenção na fonte não comprovada
57.651.960/0001-39	5706	2.158.663,08	0,00	2.158.663,08	Retenção na fonte não comprovada
Total		2.173.966,28	0,00	2.173.966,28	

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 4.949.001,79

b) Em relação às estimativas compensadas com saldos negativos de períodos anteriores, entendeu a fiscalização que duas das compensações não foram homologadas, razão pela qual não reconheceu o saldo negativo decorrente dessa compensação:

Processo nº 10880.659736/2011-45
Acórdão n.º 1301-003.744

S1-C3T1
Fl. 3

Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo

Parcelas Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da estimativa compensada
JAN/2006	12688.44230.230206.1.3.02-8533	109.135,83
FEV/2006	00716.64094.230306.1.3.02-2953	59.251,44
MAR/2006	33565.42014.270406.1.3.02-7359	49.903,56
ABR/2006	20507.62023.310506.1.3.02-4170	88.451,63
MAI/2006	39754.06606.300606.1.3.02-4901	1.218.542,13
Total		1.525.284,59

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da Estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JUN/2006	12899.31048.270706.1.3.02-7400	160.109,52	0,00	160.109,52	Compensação não confirmada
JUL/2006	33545.27628.170806.1.3.02-8116	181.274,18	0,00	181.274,18	DCOMP não homologada
Total		341.383,70	0,00	341.383,70	

Total Confirmado de Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores: R\$ 1.525.284,59

Cientificado, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, aduzindo que possuía o referido saldo negativo, conforme informações declaradas em sua DIPJ referente ao ano-calendário 2006, razão pela qual as compensações declaradas deveriam ter sido homologadas.

A DRJ julgou improcedente a sua manifestação de inconformidade, em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

A legislação tributária que rege as hipóteses de compensação de tributos ou contribuições federais atribui à interessada o ônus de comprovar a disponibilidade de seu crédito junto à Fazenda Pública, bem como o cumprimento dos requisitos estabelecidos para que seu direito creditório possa ser reconhecido pela Administração Tributária, depois de constatado que o crédito pleiteado se reveste das necessárias certeza e liquidez.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2006

SALDO NEGATIVO. IRPJ. DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. IRRF. RETENÇÃO NA FONTE.

O reconhecimento de direito creditório relativo a saldo negativo do IRPJ condiciona-se à demonstração da

existência e da liquidez do direito, o que inclui a comprovação do Imposto de Renda Retido na Fonte levado à dedução, por meio dos informes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras, preenchidos nos termos da legislação aplicável, bem como a certeza e a liquidez das demais compensações e recolhimentos efetuados, visando a extinção das estimativas ou aproveitadas no encerramento do período.

SALDO NEGATIVO. ANTECIPAÇÃO.

A estimativa é antecipação do tributo devido no encerramento do período de apuração, constituindo dedução, quando comprovada a sua extinção mediante pagamento e/ou compensação.

Os débitos de estimativa serão glosados na composição do saldo negativo, quando a respectiva declaração de compensação restar não homologada, diante da falta de certeza e liquidez.

Em vista da ausência de comprovação das retenções do imposto na fonte, não confirmadas pelo Despacho Decisório, bem como da não compensação de parte das estimativas, não há direito creditório adicional a ser reconhecido, nem se homologam as compensações declaradas.

Manifestação de Inconformidade. Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o Recorrente apresentou Recurso Voluntário, no qual:

I) Junta comprovação das retenções de IRPJ que compõe o saldo negativo apurado pela Recorrente. Em relação às retenções efetuadas pelo Banco Pactual S.A. (R\$ 15.303,20), explica que informou equivocadamente o CNPJ da fonte pagadora, pois apesar dos informes terem sido expedidos pelo mesmo, as fontes pagadoras foram outras sociedades daquele grupo financeiro a saber, a Pactual Asset Management S/A DTVM (CNPJ nº 29.650.082/0001-00) e a UBS Pactual Serviços Financeiros S/A DTVM (CNPJ nº 59.281.253/0001-23).

II) Aduz que as estimativas compensadas deverão ser consideradas na composição do saldo negativo, pois mesmo sendo julgadas improcedentes, o montante relativo a elas será recolhido espontaneamente ou através de cobrança judicial, já que o débito se encontra confessado nas referidas DCOMPs.

III) Subsidiariamente, requer o sobrestamento do feito até o julgamento definitivo dos processos relativos às compensações de estimativas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido por este Colegiado.

O mérito da presente discussão diz respeito à composição do saldo negativo de IRPJ utilizado na compensação que originou este processo administrativo. Como apresentado no relatório, há duas questões distintas que afetam este crédito, e que serão tratadas separadamente.

I) Da comprovação das retenções na fonte.

Diferentemente do auto de infração, no qual cabe ao Fisco a prova dos fatos geradores imputados ao contribuinte, nos pedidos de restituição e compensação a comprovação da existência de crédito junto à Fazenda Nacional é **atribuição da contribuinte**, cabendo à autoridade administrativa, por sua vez, examinar a liquidez e certeza de que teriam sido repassadas aos cofres públicos importâncias superiores àquelas devidas pela contribuinte de acordo com a legislação pertinente, autorizando, após confirmação de sua regularidade, a restituição ou compensação do crédito conforme vontade expressa da contribuinte.

Assim, o exercício da livre escolha de como aproveitar o saldo disponível de imposto é manifestado nas declarações de rendimentos apresentadas em períodos subsequentes ou em Declaração específica da contribuinte, mas o crédito, em qualquer das hipóteses, **deve ser devidamente comprovado por documentos hábeis**.

Enfim, a legislação tributária que rege as hipóteses de compensação de tributos ou contribuições federais atribui à petionária o ônus de comprovar a disponibilidade de seu crédito junto à Fazenda Pública, bem como o cumprimento dos requisitos estabelecidos para que seu direito creditório possa ser reconhecido pela Administração Tributária, depois de constatado que o crédito pleiteado se reveste das necessárias certeza e liquidez.

Via de regra, entendo que se deve guardar rigor com o sistema de preclusões estabelecido na legislação do processo administrativo tributário federal, mormente em razão de disposição específica no art. 16, §4º do Decreto 70.235/72, *verbis*:

Art. 16. A impugnação mencionará: (...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

Entretanto, com o advento da Lei nº 9.784/99, que trouxe um regime geral para os processos administrativos federais, uma série de princípios e critérios foram estabelecidos, impactando na interpretação e aplicação das regras procedimentais vigentes. Menciono, pela relevância, o art. 2º, p.u., incisos VIII e IX dessa lei:

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados;

IX - adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados;

Como se vê nos referidos dispositivos, um dos pilares do processo administrativo federal, atualmente, é o seu caráter instrumental - trata-se de um meio para a atuação conforme à lei e ao Direito (art. 2º, p.u., I), buscando atender ao interesse público nessa atuação, mas com a ressalva expressa de que as formalidades adotadas deverão o ser *em função da garantia dos direitos dos administrados*.

Não se trata mais, portanto, do procedimento pelo procedimento, ou do formalismo pelo simples fetiche da forma. A lei nº 9.784/99 estabelece expressamente o dever de observar as formalidades na medida em que elas garantam os direitos dos administrados, bem como propiciem certeza, segurança e respeito a eles - trata-se de um instrumento de *inclusão*, e não de *exclusão*, dos direitos garantidos pela lei aos administrados.

Tanto é assim, que em seu art. 3º, III, a Lei nº 9.784/99 determinou expressamente que a formulação de alegações e a apresentação de documentos pode se dar até o momento da decisão, submetendo isso ao juízo do órgão competente:

Art. 3º O administrado tem os seguintes direitos perante a Administração, sem prejuízo de outros que lhe sejam assegurados:

III - formular alegações e apresentar documentos antes da decisão, os quais serão objeto de consideração pelo órgão competente;

E prossegue, ao tratar das provas:

Art. 36. Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao órgão competente para a instrução e do disposto no art. 37 desta Lei.

Art. 37. Quando o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias.

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

O juízo do órgão competente, mais do que simplesmente examinar o momento da juntada da prova, deverá verificar a sua licitude, pertinência e necessidade ao deslinde do feito, sem, contudo, que se prescindia absolutamente da observância do rito legal. É preciso ao julgador que justifique, caso a caso, a presença dessas características na prova apresentada tardiamente, para justificar a exceção concreta ao art. 16, §4º do Decreto 70.235/72.

No presente caso, tenho que as provas não apenas são necessárias e absolutamente pertinentes ao presente litígio, como também seria absolutamente desproporcional negar admissão às mesmas, haja vista que, com a demora no processamento do litígio, o direito de crédito do contribuinte restaria definitivamente perdido, por força da decadência.

O contribuinte juntou às fls. 138 o comprovante de retenção na fonte do IRPJ sobre o pagamento de JCP pela Ultragaz Participações S/A, no valor de R\$ 2.158.863,08:

MINISTÉRIO DA FAZENDA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL	COMPROVANTE ANUAL DE RENDIMENTOS PAGOS OU CREDITADOS E DE RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE - PESSOA JURÍDICA Ano-Calendário de 2006
--	---

1. FONTE PAGADORA

Nome Empresarial	CNPJ
Ultragaz Participações S/A	57.651.960/0001-39

2. PESSOA JURÍDICA BENEFICIÁRIA DOS RENDIMENTOS

Nome Empresarial	CNPJ
Ultrapar Participações S/A	33.256.439/0001-39

3. RENDIMENTO E IMPOSTO RETIDO NA FONTE

MÊS	Código de Retenção	Descrição do Rendimento	Rendimento (R\$)	Imposto Retido (R\$)
ago/06	5706	Juros Sobre Capital Próprio	14.391.087,21	2.158.863,08

Esses valores, inclusive, foram declarados na DIPJ 2007 pela Recorrente, indicando a retenção dos mesmos (fl. 172):

0007.CNPJ Fonte Pagadora: 57.651.960/0001-39
 Órgão Público Federal: NÃO
 Código Receita: 5706 - Juros sobre o capital próprio
 Nome Empresarial: ULTRAGAZ PARTICIPAÇÕES LTDA.
 Rendimento Bruto 14.391.087,21
 Imposto de Renda Retido na Fonte 2.158.663,08
 CSLL Retida na Fonte 0,00

Em relações às retenções feitas pelo Banco Pactual S/A, no valor de R\$ 15.303,20, igualmente declarados na DIPJ 2007 (fl. 171), o contribuinte apresenta os informes de rendimentos em fls. 175 e 176, referentes a Maio e Novembro/2006, respectivamente:

Informe de Rendimentos Financeiros

Identificação do Grupo Financeiro
 BANCO PACTUAL S/A, CNPJ - 30.306.294/0001-45
 PRAIA DE BOTAFOGO 501 5º E 6º ANDARES - BOTAFOGO
 CEP 22250-040 RIO DE JANEIRO RJ
 Ano Base 2006 - 2º Trimestre

Razão Social
 PACTUAL ASSET MANAGEMENT S/A DTVM

CNPJ / CPF
 29.650.082/0001-00

RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO

Especificação	Mês	VALORES EM REAIS			
		Compensável		Exclusivo	
		Rendimentos	I.R.R.F.	Rendimentos	I.R.R.F.
FIQ DE FIRF RHODES	Maio	41.966,31	9.321,00	0,00	0,00

Fonte Pagadora: UBS PACTUAL SERVIÇOS FINANCEIROS S/A DTVM

CNPJ: 59.281.253/0001-23

RENDIMENTOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO

Especificação	Mês	VALORES EM REAIS	
		Rendimentos	I.R.R.F.
FIQ DE FIM RHODES	Novembro	39.881,36	5.982,20

Como informado pelo Recorrente, ela informou equivocadamente o CNPJ da fonte pagadora, pois apesar dos informes terem sido expedidos pelo Banco Pactual S/A, as fontes pagadoras foram outras sociedades daquele grupo financeiro: a Pactual Asset Management S/A DTVM (CNPJ nº 29.650.082/0001-00) e a UBS Pactual Serviços Financeiros S/A DTVM (CNPJ nº 59.281.253/0001-23).

A comprovação apresentada pelo Contribuinte coincide exatamente com os valores não comprovados, conforme a análise do crédito feita pela unidade de origem e juntada no relatório. Veja-se, ademais, que a prova da retenção, nesse caso, não tem uma função estritamente processual, de convencimento do julgador, mas é condição *sine qua non* do próprio direito material do contribuinte à compensação, por força do art .55 da Lei nº 7.450/85, *verbis*:

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.

Nesse ponto, o documento acostado tem uma função eminentemente constitutiva sobre o direito ao crédito pleiteado, possuindo, neste caso, uma relevância ímpar que justifica a sua admissibilidade neste processo.

Desse modo, entendo comprovadas as retenções do imposto em nome das fontes pagadoras informadas, nos CNPJ n.ºs 30.306.293/0001-45 (R\$ 15.303,20) e 57.651.960/0001-39 (R\$ 2.158.663,08), devendo ser homologada a compensação nesse ponto.

II) Saldo negativo das estimativas objeto de compensação não homologada.

Sobre este tema, venho há muito sustentando que, uma vez confessados os créditos tributários que serão objeto da compensação, os mesmos já gozam de liquidez e certeza suficientes para comporem o saldo negativo de IRPJ do exercício, de modo que mesmo que as compensações sejam julgadas improcedentes, o montante do crédito não será alterado, restando apenas o adimplemento espontâneo ou mediante cobrança judicial.

Entendo que a exigência de homologação da compensação só faria sentido diante de um pedido de restituição, que o art. 165 do Código Tributário Nacional exige expressamente a ocorrência de pagamento na forma do art. 162 da mesma lei:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

No presente caso, entretanto, trata-se de **compensação**, cujo tratamento jurídico está delineado no art. 170 do CTN:

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.

Da mesma forma, no âmbito federal, dispõe o *caput* do art. 74 da Lei nº 9.430/96:

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.

Como se vê da literalidade dos dispositivos, o que a lei exige, para fins de compensação, é que o crédito seja apurado e goze de liquidez e certeza, atributos que restaram efetivamente verificados uma vez que a discussão no âmbito administrativo se tornou definitiva, inclusive com a inclusão dos mesmos em CDAs, tornando-os exequíveis.

Portanto, reconheço que a geração de saldo negativo de IRPJ não está condicionado ao efetivo e terminal adimplemento das estimativas, mas ao reconhecimento delas enquanto crédito tributário líquido e certo, não havendo que se confundir fases distintas do fenômeno tributário, quais sejam, o reconhecimento/nascimento do crédito e o seu adimplemento.

Um argumento que me parece reforçar a desnecessidade de pagamento ou compensação para que se reconheça o crédito correspondente à estimativa consiste na possibilidade desse crédito tributário declarado e não pago ser extinto por diversas formas, como decadência, prescrição ou remissão, nos termos do art. 156 do CTN, ou mesmo por prescrição intercorrente, no âmbito da execução fiscal, sem que essa ausência de pagamento impeça o aproveitamento da estimativa extinta na composição de saldo negativo compensável.

Assim, estou convicto de que o adimplemento - ou garantia deste - não é condição do reconhecimento do crédito compensável, mas sim a sua liquidez e certeza, hauridas da consolidação administrativa da discussão e da ausência de discussão do montante declarado pelo contribuinte.

Além disso, caso o crédito de saldo negativo seja desconsiderado pelo simples fato da quitação das antecipações que compõem o pedido de compensação não terem sido homologados, estará configurada uma *cobrança em duplicidade do tributo* - cobra-se numa ponta o débito aberto da estimativa, e cobra-se na outra ponta a diferença decorrente do saldo negativo glosado pela fiscalização.

Ademais, a própria RFB, através da **Solução de Consulta Interna COSIT nº 18/2006**, traça a diferença no tratamento das compensações consideradas não declaradas e as não homologadas, para fins de glosa do saldo negativo apurado na DIPJ, cuja ementa é expressa:

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 a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ.

Replico, abaixo, os fundamentos do entendimento da RFB:

10 .A questão em pauta diz respeito aos casos em que o sujeito passivo efetua a compensação das estimativas devidas no decorrer do ano-calendário e, após exame da autoridade competente, essa compensação é considerada não homologada ou não declarada.

11. Portanto, tratandose de compensação, para a solução da questão, devese seguir o disposto nos dispositivos que tratam da compensação.

12. No que se refere à compensação não homologada, inicialmente cabe ressaltar que o crédito tributário concernente à estimativa é extinto, sob condição resolutória, por ocasião da declaração da compensação, nos termos do disposto no § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, e, nesse sentido, não cabe o lançamento da multa isolada pela falta do pagamento de estimativa. (...)

12.1.4 Assim sendo, no ajuste anual do Imposto sobre a Renda, para efeitos de apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo na DIPJ, não cabe efetuar a glosa dessas estimativas, objeto de compensação não homologada.

13. Por sua vez, no que diz respeito à compensação considerada não declarada, nos termos do § 12, do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, primeiramente, é mister observar que deverá ser aplicada multa isolada de acordo com o disposto no art. 18 da Lei nº 10.833, de 2003.

13.1 Outrossim, considerando o disposto no art. 74, § 13 da Lei nº 9.430, de 1996, no sentido de que a compensação considerada não declarada não extingue o crédito tributário, deve ser aplicado ao caso o tratamento dado às estimativas não pagas, ou seja, na apuração do ajuste anual do Imposto sobre a Renda, as estimativas porventura deduzidas devem ser glosadas.

13.2 Assim sendo, e para efeitos de apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na DIPJ, após a glosa das estimativas, havendo:

13.2.1 IRPJ a pagar, deve-se efetuar o lançamento do imposto com a multa de ofício prevista no art. 44, da Lei nº 9.430, de 1996; 13.2.2 redução do saldo negativo, esse valor pode ser restituído ou compensado; 13.3 Neste caso, deve ser aplicada multa isolada pela falta do pagamento de estimativa.

Pontue-se, ademais, que a referida solução de consulta estava vigente e eficaz no período de transmissão dos PER/DCOMP.

Por fim, há que se frisar que se trata de uma posição reiteradamente adotada no âmbito deste CARF, inclusive com decisão recente da CSRF, conforme a ementa abaixo:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2004

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).

No mesmo sentido, por exemplo, é o Acórdão CARF nº 1201-001.984:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ESTIMATIVAS PARCELADAS. Estimativas que tenham sido objeto de parcelamento podem ser aproveitadas na composição do saldo negativo do ano calendário a que correspondem, mormente quando se demonstra que o parcelamento vem sendo regularmente pago.

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. ESTIMATIVAS COMPENSADAS ANTERIORMENTE. POSSIBILIDADE. É ilegítima a negativa, para fins de apuração de saldo negativo de IRPJ, do direito ao cômputo de estimativas liquidadas por compensações, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação, sob pena de cobrar o contribuinte em duplicidade.

Em que pese a minha posição externada acima, o entendimento majoritário deste Colegiado tem se pautado de acordo com o entendimento exarado pelo Ilustre Conselheiro Roberto Silva Júnior, em declaração de voto anexada ao Acórdão CARF nº 1301-003.719, a qual reproduzo como fundamento determinante da presente decisão:

"No âmbito da legislação tributária federal, a compensação está prevista no art. 74 da Lei nº 9.430/1996, que assim dispõe:

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.

O texto legal indica que o direito à compensação tem por pressuposto a existência de crédito do sujeito passivo contra a Fazenda. O crédito há de ser relativo a tributo administrado pela Receita Federal, ou seja, a origem deve estar vinculada a recolhimento de tributo. Portanto, se o tributo é uma obrigação do contribuinte para com o Fisco, só poderá existir crédito relativo a tributo ou contribuição nos casos de pagamento indevido; ou nos casos de recolhimento a título de antecipação em montante superior ao débito apurado no final do respectivo período, como ocorre com o ajuste do Imposto de Renda da pessoa física, e com o chamado saldo negativo de IRPJ e de CSLL.

Seja num caso ou no outro, o que se tem é uma situação de desequilíbrio na relação jurídica entre Fisco e contribuinte, caracterizado pelo enriquecimento sem causa ou injusto de um, às expensas do empobrecimento injustificado do outro.

O ordenamento jurídico pátrio repudia o enriquecimento sem justa causa e o seu reflexo, o empobrecimento também sem causa. Vem daí a obrigação daquele que recebeu pagamento indevido de restituir aquilo que lhe foi entregue sem fundamento jurídico, restabelecendo, dessa forma, a situação anterior. A esse princípio estão jungidos tanto os particulares, quanto o Poder Público.

A obrigação do Fisco de restituir quantias recebidas indevidamente, embora prevista no Código Tributário Nacional - CTN, tem origem no Direito Civil. A propósito, vale reproduzir a lição de Bernardo Ribeiro de Moraes:

Desde o direito romano admite-se o princípio de que quem paga na suposição de que deve tem o direito de repetir o que pagou, isto é, de obter a restituição da importância indevidamente paga. Em linhas gerais, o pagamento indevido supõe a existência de três elementos, a saber:

- a) o solvens paga por erro ou em dúvida quanto ao seu dever de pagar;*
- b) o accipiens recebe o indébito por erro ou em dúvida quanto ao seu direito de receber;*
- c) o erro do solvens seja escusável.*

*Uma vez reunidos esses elementos, o solvens (suposto devedor) poderá reclamar, mediante a *condictio in debiti*, que se lhe entregue o enriquecimento do accipiens, ocasionado pelo pagamento indevido, até o importe de tal enriquecimento, que se encontra em poder do suposto credor. Quem pagou indevidamente tem, para protegê-lo, a ação de enriquecimento sem causa, isto é, a *actio in rem verso*.*

O princípio acima acha-se fundamentado na regra de que não deve haver locupletamento sem causa, isto é, não deve haver "enriquecimento ilegítimo ou "enriquecimento sem causa". Ninguém pode enriquecer-se sem causa legítima a custa de outro. *Trata-se de um fundamento de direito e não de fato. (g.n.)*

No direito civil admite-se o princípio da vedação do enriquecimento sem causa, consagrado nos seguintes termos: "todo aquele que recebeu o que lhe não era devido fica obrigado a restituir (art. 964). Trata-se de uma obrigação imposta por lei ao accipiens, originada de recebimento do indébito (a causa é o pagamento indevido). Esta obrigação do accipiens somente se extingue com a restituição do indevido (retorno ao statu quo ante).

(...)

O pagamento indevido, portanto, constitui fonte autônoma de obrigação. Basta a pessoa receber o que não tem direito (enriquecimento sem causa) para que a pessoa que efetuou o pagamento fique com o direito à restituição respectiva.

(...)

O Código Tributário Nacional regulou a matéria nos artigos 165 a 169. Regra geral, acolheu o princípio contido no Código Civil, segundo o qual todo aquele que recebe o que não lhe é devido fica obrigado a restituir. Dispõe o Código: "o sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo" (art. 165). Havendo pagamento indevido de tributo, o seu valor deverá ser restituído ao sujeito passivo tributário. Essa repetição do indébito significa a restituição de quantias relativas a tributo indevido, satisfeitas sem causa jurídica. Trata-se de um fenômeno contrário ao da pretensão tributária. Quem restitui devolve o que não é seu, mas sim, da parte supostamente devedora. (Compêndio de Direito Tributário. 2. ed. rev. aumentada e atualizada. Volume 2. Rio de Janeiro: Forense, 1994, pp 482, 483 e 487)

O repúdio ao enriquecimento ilícito e ao conseqüente empobrecimento sem causa também permeia a restituição de valores recolhidos indevidamente a título de tributo. Isso fica evidente quando o CTN cuida da restituição de tributos que, pela sua natureza, comportam a transferência do ônus financeiro para terceiro. É o que dispõe o art. 166:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Subjacente a esse dispositivo está a noção de que o valor vertido, de forma indevida, aos cofres públicos só pode ser restituído a quem tenha suportado economicamente o empobrecimento injustificado, ainda que o pagamento tenha sido efetuado por outra pessoa. Nessa linha, o E. Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 546, com o seguinte enunciado:

Súmula 546. Cabe a restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão, que o contribuinte de jure não recuperou do contribuinte de facto o quantum respectivo.

Desse entendimento não discrepa o E. Superior Tribunal de Justiça.

DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. REPETIÇÃO DE INDÉBITO REQUERIDA POR NOVO PROPRIETÁRIO DE IMÓVEL. ENCARGO SUPORTADO PELO PROPRIETÁRIO ANTERIOR. ART. 165 DO CTN. INOCORRÊNCIA DE CESSÃO DO CRÉDITO. TITULARIDADE EXCLUSIVA DO ANTIGO PROPRIETÁRIO.

1. O direito à repetição de IPTU pago indevidamente é do sujeito passivo que efetivou o pagamento (CTN, art. 165). Ocorrendo transferência de titularidade do imóvel, não se transfere tacitamente ao novo proprietário o crédito referente ao pagamento indevido.

2. Sistema que veda o locupletamento daquele que, mesmo tendo efetivado o recolhimento do tributo, não arcou com o seu ônus financeiro (CTN, art. 166). Com mais razão, vedada é a repetição em favor do novo proprietário que não pagou o tributo e nem suportou, direta ou indiretamente, o ônus financeiro correspondente.

3. Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 593.356/RJ, Relator para o Acórdão Min. Teori Albino Zavascki, DJ 12/09/2005)

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO INDIRETO. TRANSFERÊNCIA DO ENCARGO FINANCEIRO. ART. 166 DO CTN. APLICABILIDADE. PROVA DA REPERCUSSÃO FINANCEIRA. QUESTÃO ATRELADA A MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO NÃO PROVIDO.

1. Tratando-se de tributo indireto, a exemplo do ICMS, a legitimidade ativa para a ação de repetição de indébito pertence, em regra, ao contribuinte de fato. Permitir o ressarcimento do imposto por aquele que não arcou com o respectivo ônus financeiro caracteriza enriquecimento ilícito desse último. Para que a empresa possa pleitear a restituição, deve preencher os requisitos do art. 166 do CTN, quais sejam, comprovar que assumiu o encargo financeiro do tributo ou que, transferindo-o a terceiro, possuía autorização expressa para tanto.

2. No caso, a Corte de origem concluiu que não houve a comprovação de que o autor da demanda arcou com o encargo financeiro do tributo, o que impossibilita o pedido de restituição. Rever esse posicionamento da instância ordinária requer a análise do contexto fático-probatório da lide, o que está obstado pela Súmula 07/STJ.

3. Agravo regimental não provido. (AgRg no REsp 1.237.418/RS, Relator Min. Mauro Campbell Marques, DJ 12/02/2015)

A lógica que orienta essa jurisprudência conduz à conclusão de que a estimativa que não tenha sido liquidada mediante pagamento, assim considerada a entrega de

dinheiro ao Erário, ou mediante compensação já homologada, poderia compor saldo negativo de IRPJ ou CSLL.

Isso porque, também no tocante às estimativas e ao saldo negativo, há de se aplicar a regra que exige a verificação de aumento de disponibilidade de uma parte (Fisco) correspondendo a um decréscimo de patrimônio da outra (contribuinte ou responsável). Em suma, o que rende ensejo à restituição é o enriquecimento sem causa atrelado ao empobrecimento igualmente injusto. Na ausência desses dois elementos fáticos, não haverá direito a crédito.

Orientada por tal entendimento, esta 1ª Turma Ordinária já sobrestou julgamentos até decisão final nos processos de compensação de estimativas.

O exame do problema poderia parar nesse ponto, determinando-se que o julgamento fosse sobrestado. Todavia, a Receita Federal, a despeito da discussão que se travava no CARF, editou o Parecer Normativo Cosit RFB nº 2, de 3 de dezembro de 2018, a fim de explicitar o entendimento de que:

e) 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;

f) 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; (g.n.)

Considerando o entendimento externado na forma de parecer normativo pela própria Receita Federal, e tendo em conta que fora admitido pela Administração o parcelamento de algumas estimativas, há de se reconhecer que tais valores (compensados e parcelados) podem compor o saldo negativo do IRPJ e da CSLL. Tal reconhecimento, porém, deve se dar nos estritos limites do Parecer, de modo a impedir que se considere na composição do saldo negativo qualquer débito de estimativa extinto por outro meio que não seja o pagamento ou a compensação."

Nesses termos, voto por dar provimento ao recurso voluntário para reverter as glosas de créditos feita pela fiscalização.

III) Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, para reconhecer o crédito pleiteado.

Prejudicado o pedido de sobrestamento do feito.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto