



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.673675/2009-12  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-001.546 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 06 de agosto de 2020  
**Recorrente** BUREAU SERVIÇOS TÉCNICOS DE INFRA-ESTRUTURA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2007

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO NÃO RECONHECIDO.

Cabe ao contribuinte o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado para compensação, restituição ou pedido de ressarcimento veiculado mediante PER/DCOMP, pela via administrativa. Inteligência do art. 170 do CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Aílton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Dayan da Luz Barros - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Aílton Neves da Silva, Rafael Zedral, Marcelo José Luz de Macedo e Thiago Dayan da Luz Barros

**Relatório**

Em atenção aos princípios da economia e celeridade processual, transcrevo o relatório produzido no Acórdão nº 12-74.828 da 5ª Turma da DRJ/RJO de 09 de abril de 2015 (fls. 63 a 65):

O presente processo tem origem na Per/Dcomp n.º 21209.88725.200508.1.3.02-5835, onde se registra crédito de saldo credor de IRPJ do ano calendário de 2007.

2. A Dcomp referida foi analisada pela Derat – São Paulo com a emissão do Despacho Decisório de fl. 8, com a não homologação da compensação, pois não se constatou crédito registrado na Dipj.

3. Consoante documento de fl. 10, a interessada foi cientificada em 03/02/2010 do Despacho Decisório.

4. A interessada apresentou sua manifestação de inconformidade, em 24/02/2010, fls. 11/12, arguindo, em síntese, que:

- a Dipj foi retificada em 12/02/2010, havendo saldo credor a compensar. O crédito está comprovado na ficha 12 linha 19 e ficha 17 linha 61;
- assim, pede o deferimento de seu pedido, a homologação de sua Dcomp e a desconsideração do débito.
- para fazer prova, juntou aos autos as Dipj, fls. 21/51.

A DRJ julgou improcedente o pedido da empresa recorrente contido em sua manifestação de inconformidade, sob o entendimento (fl. 65) de que a retificação da DIPJ, que teria incluído registros de IRRF (IR/Fonte), dependeria de provas a serem apresentadas pela empresa contribuinte a fim de que esta pudesse comprovar que teria ofertado à tributação aquelas receitas relativas às retenções pleitadas, merecendo destaque o seguinte trecho do Acórdão da DRJ:

6.2. Com sua manifestação, apresenta a Dipj. Observando a ficha 12 A, fl. 32, é de se verificar que o saldo credor decorre de retenções na fonte. Para a aceitação das deduções feitas a título de retenções, cabe ao contribuinte provar que as receitas, também foram levadas a resultado. Pela simples verificação de sua Dipj não há como se asseverar que as receitas foram levadas a resultado do exercício.

6.3. Além da Dipj apresentada, a interessada não juntou qualquer outra prova que trouxesse a segurança que as receitas também foram registradas na composição do seu resultado.

Face ao referido Acórdão da DRJ, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 76 a 96), alegando:

- que teria havido cerceamento do direito de defesa da empresa recorrente, sob o entendimento de que a DRJ não poderia ter decidido com base em critério jurídico diverso do critério utilizado pela DERAT (fl. 80);
- que a DRJ teria invadido competência da DERAT (fl. 81);

- que a fiscalização teria somente apontado em seu Despacho Decisório critério/fundamento atinente à consistência das informações entre DIPJ e DCOMP, e não outros critérios apontados pela DRJ, a saber: averiguação da existência das retenções na fonte e apresentação das receitas relativa às retenções indicadas; e que por esse motivo, a decisão da DRJ seria nula, fl. 83;
- que seria desnecessária a apresentação da comprovação da tributação das receitas relacionadas às retenções (fl. 84) por entender a recorrente que não teria havido prévia intimação nesse sentido, o que teria ensejado a vício de motivação na decisão da DRJ, ocasião em que a recorrente apresentou a seguinte Decisão do CARF:

*Citação contida no Acórdão CARF n.º 1101000.880 (citado no Acórdão CARF n.º 1101.001.236)*

*“Veja-se, ainda, que na sessão extraordinária da Câmara Superior de Recursos Fiscais, realizada em 10/12/2012, foi aprovada a Súmula CARF n.º 80 enunciando que na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto. **Todavia, esta comprovação somente é exigível no curso do contencioso administrativo quando a autoridade administrativa desenvolve, INICIALMENTE, procedimento fiscal que impute ao sujeito passivo este ônus**” (g.n.; itálico original).*

- que a recorrente não teria sido intimada expressamente para provar o oferecimento das receitas à tributação (fl. 85);
- que a DRJ não poderia alterar critério jurídico, com fundamento no art. 146 do CTN;
- que exigência de novas comprovações ensejariam prejuízo à ampla defesa e, conseqüentemente, à nulidade da decisão (fl. 90), sob o fundamento do art. 59, inc. II, do Decreto Federal n.º70.235/1972, mencionando ainda a recorrente o seguinte Acórdão CARF n.º 1801-002.311:

**“DECISÃO DE 1ª INSTÂNCIA. INOVAÇÃO. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.**

**A modificação, pela Turma Julgadora de 1ª Instância, nos critérios jurídicos adotados pelo órgão de origem na motivação e nos fundamentos que levaram ao indeferimento de pedido de reconhecimento de indébito de estimativa, caracterizam cerceamento do direito de defesa por suprimir a análise do mérito dos procedimentos de compensação das duas instâncias administrativas de julgamento”.**

(Relatora: Maria de Lourdes Ramirez, Primeira Seção de Julgamento, 1ª Turma Especial; g.n.).

- que, fl. 91, teria apurado IRPJ de R\$ 38.794,55 (Ficha 12-A da DIPJ 2008) e que, embora tivesse informado o IRRF de R\$ 70.931,16, o correto seria de R\$ 61.872,95, o que geraria um saldo negativo de R\$ 23.078,40 (planilha de fl. 92);
- que, fl. 93, em sua PER/DCOMP (fls. 15 a 18), ao invés de informar todos os valores retidos de IRRF (que totalizariam R\$ 61.872,95), por um “erro material” somente teria informado a quantia de R\$ 35.476,30;
- que, fl. 93, teria comprovação dos IRRF e dos respectivos rendimentos por meio do resumo das DIRFs (fl. 126 a 128), tendo a recorrente ainda apresentado o seguinte precedente do CARF:

**“COMPENSAÇÃO. DEDUÇÃO DE RETENÇÃO DE IRRF. PROVA. LIVRE APRECIÇÃO. DIRF. Não prevalece o entendimento de que a retenção de fonte somente se comprova pelo comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, em nome do beneficiário, eis que, no ordenamento processual pátrio, incide a diretiva da livre apreciação da prova, que autoriza o exame de outros documentos, como a DIRF (...)” - (CARF – Primeira Seção, Acórdão 1801-001.687, de 01/11/2013; g.n.)**

Por fim, requer o provimento do recurso, por meio da homologação da compensação requerida.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Thiago Dayan da Luz Barros, Relator.

### Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º e do art. 23-B do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), atualizada pela Portaria MF n.º 329/2017, considerando-se tratar da análise de saldo negativo de IRPJ, relativo ao ano-calendário 2007.

Além disso, observo que o recurso é tempestivo, na medida que foi interposto em 09/03/2016, conforme juntada eletrônica de documentos, fl. 75, face ao recebimento da intimação datado de 08/02/2016, fl. 74, e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

### Mérito

Relativamente ao mérito do presente processo, *ab initio*, necessário mencionar o disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional – CTN, *in verbis*:

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.

(grifo do relator)

Segundo a recorrente, por força de referido dispositivo (art. 146 do CTN), a DRJ não poderia, sob pena de invasão de competência da autoridade fiscalizadora, decidir pela necessidade de comprovação de inclusão na base tributável da receita relativa às retenções na

fonte (como exige o art. 2º, §4º, inc. III, da Lei Federal nº 9430/1996), por entender a recorrente que a autoridade fiscal, em seu Despacho Decisório (fl. 13), não teria requerido tal comprovação.

Ocorre, no entanto, que referido art. 146 diz respeito a lançamento tributário, enquanto o presente processo tratada comprovação ou não de crédito (saldo negativo) eventualmente existente, ou seja, já previamente lançado e por conseguinte constituído.

A PER/DCOMP, portanto, ao informar um crédito (saldo negativo de IRPJ), já parte do pressuposto de sua existência anterior, não sendo aplicável tal dispositivo (art. 146, CTN) ao presente caso, na medida em que se discute a existência ou não do crédito declarado, e não a legalidade ou ilegalidade de lançamento tributário.

Desse modo, considerando a decisão da DRJ, no sentido de asseverar que a recorrente, até então, não teria trazido ao presente processo os elementos de prova necessários à comprovação que as receitas também tivessem sido levadas ao resultado, tal entendimento encontra amparo tanto sob o aspecto de direito material quanto sob o aspecto de direito formal, no seguinte sentido:

#### **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

#### **LEI FEDERAL Nº 9430/1996**

Art. 2º

§ 4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

[...]

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

#### **DECRETO FEDERAL Nº 70.235/1972**

Art. 16. A impugnação mencionará:

[...]

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e **provas que possuir**; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

ART. 74 [...]

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Tratando-se, portanto, de processo de análise de pedido de compensação, exige-se do crédito a sua existência (certeza), bem como o seu atributo de líquido (crédito devidamente mensurado), sendo ainda objeto de exigência legal a que os impostos de renda retidos na fonte tenham sido decorrente de receitas devidamente computadas na determinação do lucro real.

Ademais, a comprovação do crédito recai sobre a contribuinte, a qual tem o dever de apresentar as provas que possuir para a comprovação do crédito pleiteado.

Não se tratando, portanto, de alteração de critério jurídico de lançamento tributário, não há que se falar em necessidade de intimação da DRF ou DERAT para apresentação de meios de prova adicionais, quando o ônus processual recai sobre a empresa contribuinte.

Ademais, em relação à Citação contida no Acórdão CARF n.º 1101000.880 (Acórdão este por sua vez citado no Acórdão CARF n.º 1101.001.236), verifica-se na citação a seguir que a única menção de informações é quanto à data de sua cessão (em 10/12/2012), **sem qualquer menção do n.º de processo ou do n.º de Acórdão** de origem, em que, eventualmente, a Câmara Superior de Recursos Fiscais teria decidido no sentido de que a exigência de comprovação da receita relativa ao IRRF haveria de ser exigida por ocasião da análise por parte da autoridade fiscal, nos seguintes termos:

*"Veja-se, ainda, que na sessão extraordinária da Câmara Superior de Recursos Fiscais, realizada em 10/12/2012, foi aprovada a Súmula CARF n.º 80 enunciando que na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto. **Todavia, esta comprovação somente é exigível no curso do contencioso administrativo quando a autoridade administrativa desenvolve, INICIALMENTE, procedimento fiscal que impute ao sujeito passivo este ônus**" (g.n.; itálico original).*

Não há, portanto, indicação do Acórdão de Origem a respeito desse entendimento trazido pela empresa recorrente.

Ademais, ainda que fosse comprovado entendimento nesse sentido, não haveria como a autoridade fiscal requerer tais informações de receita decorrente de retenções na fonte, considerando que a autoridade inicialmente somente pudera opinar sobre a existência ou não de saldo negativo.

Como não havia saldo negativo, o Despacho Decisório se limitou a indicar a inexistência de saldo negativo (fl. 13).

Por óbvio que, tão-logo a parte se insurge, via manifestação de inconformidade, indicando que teria registrado “saldo negativo”, essa comprovação se faria essencial já por ocasião da manifestação de inconformidade, na medida em que naquele momento processual é que a parte contribuinte trouxe ao processo novos elementos, os quais somente puderam ser objeto de análise já no âmbito da DRJ, a qual, decidiu pela necessidade de atendimento dos meios de prova adequados, nos termos da lei, no momento processual oportuno.

Repise-se, não havia modo de a DRJ exigir comprovantes de receita sobre valores de retenção de imposto de renda, quando sequer havia saldo negativo a comprovar.

Assim, descabido o entendimento da empresa recorrente no sentido de exigir da autoridade fiscal que a mesma a intimasse a comprovar as receitas relacionadas aos impostos de renda na fonte, quando sequer havia saldo negativo registrado em sua declaração de imposto de renda, por ter sido a própria empresa recorrente omissa quanto às informações constantes em sua declaração inicial de imposto de renda objeto de análise por parte do Despacho Decisório.

Não houve, portanto, no presente processo, exigência de novas comprovações que tenham ensejado prejuízo à recorrente, isso porque a própria recorrente deu causa às omissões de declaração e registros dos IRRF, as quais somente foram informadas após o Despacho Decisório, sendo devidamente possível e adequado, no caso concreto, que comprovações adicionais fossem requeridas, na forma da lei, sendo inaplicáveis eventuais entendimentos admitidos em casos concretos outros cujas matérias fáticas não guardem consonância com o presente processo.

Não há, portanto, excesso da DRJ ao indicar que a comprovação do crédito demandaria instrução probatória adequada, na forma da lei, não merecendo reforma, portanto, referido Acórdão, na medida em que decidiu com base na instrução probatória até então existente no presente processo.

A recorrente busca ainda defender a existência do saldo negativo (fls. 91 a 93) e, por ocasião do recurso voluntário, disponibilizou resumo das DIRFs (fls. 126 a 128), indicando a existência de IRRF, no total de R\$ 60.399,87 (soma dos valores de retenção dos códigos de 1708 e 6800).

Ocorre que na fl. 26, consta receita declarada de R\$ 6.482,075,34, enquanto consta na fl. 125 um relatório interno da empresa contribuinte que sua receita do período teria sido R\$ 6.520.336,69.

Não se sabe ao certo, portanto, se todos os valores de IRRF informados (R\$ 60.399,87) tiveram suas receitas ofertadas à tributação, na medida em que a própria empresa demonstrou ter apurado em relatório interno (fl. 125) receita a maior do que o que teria declarado em sua DIPJ (fl. 26).

Disso decorre que a recorrente não demonstrou pelos meios de prova necessários que as receitas relacionadas a referidas retenções teriam sido ofertadas à tributação do período, ocasionando a não comprovação do alegado saldo negativo de IRPJ, do período em exame.

Acerca da possibilidade ou não de reconhecimento de crédito tributário, para fins de compensação, necessário indicar que o Código Tributário Nacional determina que a compensação depende da existência de crédito líquido e certo, nos seguintes termos:

#### **CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL**

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.

[...]

(grifos nossos)

Em outras palavras, a empresa contribuinte não apresentou meios de prova hábeis à caracterização da **certeza** do crédito pleiteado, o que impossibilita, portanto, a validação dos valores apresentados em PER/DCOMP.

Caberia, portanto, à empresa contribuinte, demonstrar o direito de crédito alegado, conforme reiterados entendimentos do CARF, a exemplo do seguinte:

Acórdão CARF nº: 3003-000.717

Número do Processo: 10880.915344/2008-76

Data de Publicação: 19/12/2019

Contribuinte: EBF INVESTIMENTOS LTDA

Relator(a): MULLER NONATO CAVALCANTI SILVA

Ementa: ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS) Data do fato gerador: 15/10/2002 **CRÉDITO. CERTEZA E LIQUIDEZ. COMPROVAÇÃO. OBRIGATORIEDADE. ÔNUS DA PROVA. Cabe ao contribuinte o ônus de demonstrar a certeza e liquidez do crédito alegado para compensação, restituição ou pedido de ressarcimento PER/DCOMP pela via administrativa. Inteligência do art. 170 do CTN.**  
(grifos nossos)

Não houve, portanto, demonstração, por meio de provas hábeis, do direito alegado pelo Recorrente, no curso do processo, o que enseja a incerteza do valor alegado pelo contribuinte como crédito passível de compensação, sendo, a negação da compensação requerida, medida que se impõe.

### **Dispositivo**

Dessa forma, havendo incerteza quanto à demonstração do alegado crédito objeto de pedido de compensação, torna-se inviável o reconhecimento de referido crédito pleiteado nos autos, não havendo motivos para a reforma do Acórdão da DRJ.

Considerando-se, portanto, o disposto no art. 170 do CTN, pelos motivos anteriormente expostos, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso, mantendo integralmente a decisão de piso.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Dayan da Luz Barros

Fl. 11 do Acórdão n.º 1002-001.546 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 10880.673675/2009-12