



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.981348/2011-48
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1201-006.129 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 19 de setembro de 2023
Recorrente CENTRAL NACIONAL UNIMED - COOPERATIVA CENTRAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2005

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. RECONHECIMENTO DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS E CONFESSADAS MEDIANTE DCOMP. APLICABILIDADE DA SÚMULA CARF 177.

As estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO (DCOMP). APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO DE IRRF. ERRO DE PREENCHIMENTO DE CÓDIGO DE RETENÇÃO DO TRIBUTO PELA FONTE PAGADORA. CAUSA INSUFICIENTE À DENEGAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO.

A existência de erro formal no preenchimento do código de retenção do tributo pela fonte pagadora não impede o reconhecimento do direito creditório na formação do seu saldo negativo, devendo-se assegurar ao contribuinte o aproveitamento dos respetivos créditos para compensar débitos fiscais mediante procedimento de compensação.

COMPROVAÇÃO DO IRRF. AUSÊNCIA DE INFORMES DE RENDIMENTO E COMPROVANTE DE RETENÇÃO FORNECIDOS POR FONTE PAGADORA. BUSCA DA VERDADE MATERIAL. FORMALISMO MODERADO. ANÁLISE DOCUMENTAL COMPLEMENTAR QUE PERMITE RECONHECIMENTO DE DIREITO CREDITÓRIO.

Ausentes os informes de rendimento fornecidos por fontes pagadoras, a comprovação de retenção do imposto de renda que compõe a formação de seu saldo negativo poderá ser feita por outros meios de prova que a demonstrem, levando em consideração o formalismo moderado e a busca da verdade material.

A verdade material é princípio que rege o processo administrativo tributário e enseja a valoração da prova com atenção ao formalismo moderado, devendo-se assegurar ao contribuinte a análise de documentos complementares, inclusive aqueles extemporaneamente juntados aos autos, mesmo em sede de recurso voluntário, a fim de permitir o exercício da ampla defesa e alcançar as

finalidades de controle do lançamento tributário, além de atender aos princípios da instrumentalidade e economia processual.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, devendo-se admitir a relativização da preclusão consumativa probatória e considerar as exceções do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, com aplicação conjunta do art. 38 da Lei nº 9.784/99, o que enseja a análise dos documentos juntados supervenientemente pela parte, desde que possuam vinculação com a matéria controvertida anteriormente ao julgamento colegiado.

A busca da verdade material, além de ser direito do contribuinte, representa uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores no âmbito do processo administrativo tributário, a ela condicionada a regularidade da constituição do crédito tributário e os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias dela decorrentes, bem como a adequada análise de direito creditório requestado através de PER/DCOMP.

PEDIDO TARDIO DE RECONHECIMENTO DE CRÉDITOS ESTRANHOS AO PER/DCOMP.

Matéria estranha ao pedido de reconhecimento de crédito, que seja tardiamente suscitada de forma alternativa ao requerimento original não retificado e jamais analisada pelas instâncias competentes, não compõe o objeto do processo e deve ser controvertida em instrumento processual diverso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso voluntário, para reconhecer direito de crédito adicional, nos termos do voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigenio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy Jose Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Lucas Issa Halah, Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente).

Fl. 3 do Acórdão n.º 1201-006.129 - 1ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.981348/2011-48

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário manejado em face do acórdão da DRJ que julgou parcialmente procedente a Manifestação de Inconformidade pela qual o contribuinte requereu compensação de crédito oriundo de saldo negativo de IRPJ apurado no exercício de 2005, cujas compensações foram homologadas parcialmente em despacho decisório.

O despacho decisório não reconheceu os créditos de estimativas não compensadas, matéria atualmente alcançada pela súmula 177 do CARF, além do IRRF de duas fontes pagadoras, pelas seguintes razões:

- a) Fonte pagadora CNPJ 26.989.915/0004-55: “Retenção na fonte confirmada com outro código de receita”.
- b) Fonte pagadora CNPJ 62.084.074/0001-00: “Retenção na fonte não comprovada”.

As parcelas não confirmadas estão abaixo reproduzidas, conforme excerto de fls. 13, que integra o despacho decisório:

ESTIMATIVAS COMPENSADAS COM SALDO NEGATIVO DE PERÍODOS ANTERIORES

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
FEV/2004	23547.05230.281206.1.3.05-0870	37.490,54	0,00	37.490,54	DCOMP não homologada
FEV/2004	22854.31580.281206.1.3.05-6996	40.270,27	0,00	40.270,27	DCOMP não homologada
Total		77.760,81	0,00	77.760,81	

IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
26.989.715/0004-55	6256	13.397,97	324,35	13.073,62	Retenção na fonte confirmada com outro código de receita
62.084.074/0001-00	6800	87.147,28	0,00	87.147,28	Retenção na fonte não comprovada
Total		100.545,25	324,35	100.220,90	

Ao julgar a manifestação de inconformidade da interessada, a DRJ deu parcial provimento à sua irresignação, apenas para reconhecer os créditos da fonte pagadora indicada no item “b” acima (CNPJ 62.084.074/0001-00), no valor de R\$ 87.147,28. Por outro lado, manteve a glosa dos créditos não reconhecidos pela administração tributária, quais seja, estimativas não compensadas (R\$ 77.760,81) e retenção na fonte não confirmadas (R\$ 13.073,62) item “a” acima – CNPJ 26.989.915/0004-55), em acórdão assim ementado (fls. 367/382):

NULIDADE. EQUIPARAÇÃO DO DESPACHO DECISÓRIO AO AUTO DE INFRAÇÃO. Embora a legislação preveja, para tramitação no contencioso administrativo, rito similar para apreciação da impugnação do lançamento e da manifestação de inconformidade em relação ao despacho decisório, isso não é

suficiente para que se equipare um ato de constituição do crédito tributário - o auto de infração - a outro que tem por consequência imediata a mera cobrança dos débitos indevidamente compensados. Portanto, inadmissível tal analogia e inaplicável ao despacho decisório as exigências para constituição do crédito tributário determinadas nos artigos 9º e 10 do Decreto 70.235, de 1972.

NULIDADE. PRECARIEDADE DO DESPACHO DECISÓRIO. Não há como prosperar a alegação de precariedade do despacho decisório quando o sujeito passivo, na manifestação de inconformidade, apresenta argumentação e documentos comprobatórios que demonstram claramente a perfeita compreensão da decisão administrativa.

SUSPENSÃO DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL. Na falta de previsão legal que a discipline, a suspensão do curso do processo administrativo só é possível por meio de ordem judicial específica que assim o determine.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real que apurar saldo do imposto de renda pago a maior no encerramento do período poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a tributos administrados pela RFB.

DOCUMENTAÇÃO HÁBIL PARA COMPROVAÇÃO DE RETENÇÃO NA FONTE DO IMPOSTO DE RENDA. O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa jurídica se o contribuinte possuir o Comprovante Anual de Retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora.

ESTIMATIVA COMPENSADA. EXIGÊNCIA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO UTILIZADO NA EXTINÇÃO DO DÉBITO POR COMPENSAÇÃO. Compensação é a forma de extinção das obrigações em que as pessoas são, reciprocamente, credoras e devedoras entre si, até onde as dívidas se compensem. Para que tal encontro de contas possa ocorrer no contexto tributário, é imperativo que o crédito que o sujeito passivo afirma ter em seu favor atenda aos requisitos de certeza e liquidez, condição imposta pelo art. 170 do CTN.

Na tributação pelo lucro real, as estimativas são consideradas antecipação do imposto de renda devido no encerramento do período de apuração. Assim sendo, só pode ser considerado como antecipação, passível de dedução, o montante que tenha ingressado nos cofres públicos, seja pelo recolhimento, seja pela retenção na fonte, seja objeto de efetiva compensação.

OFERECIMENTO DA RECEITA À TRIBUTAÇÃO. Para que o imposto de renda retido na fonte seja considerado como antecipação do devido pelo contribuinte, é imperioso que as receitas correspondentes tenham sido computadas na base de cálculo do tributo.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário ao CARF (fls. 431/469), em que suscita os seguintes pontos de irresignação:

- a) Preliminarmente, nulidade do despacho decisório, por *inexatidão e imprecisão da descrição fática do suposto equívoco*, que afetaram o direito de defesa da contribuinte, que teve dificuldades em compreender as razões denegatórias do crédito, trazendo-lhe insegurança jurídica.
- b) Impossibilidade de glosa do saldo negativo composto por estimativas não compensadas. Entende que a Solução de Consulta Interna Cosit n.º 18/2006 e o Parecer/PGFN/CAT n.º 88/2014 autorizam aproveitar os referidos créditos de estimativas na formação do saldo negativo do tributo, ante o *bis in idem* em sua cobrança, ou, subsidiariamente, que se aguardo o julgamento dos processos administrativos de análise dos créditos.
- c) Quanto ao não reconhecido do IRRF da fonte pagadora CNPJ 26.989.915/0004-55, referente à retenção confirmada com outro código de receita, alega que há nos autos documentos que a confirmam (fls. 217/251), e que *quanto às Notas de Pagamento, em que pese fazerem referência à prestação dos serviços em ano-calendário anterior a 2004, verifica-se terem sido emitidas e pagas em 2004*, devendo compor a formação do saldo negativo.
- d) Ao final, faz pedido complementar tardiamente requestado em sua manifestação de inconformidade, para que se reconheça crédito complementar de R\$ 601.663,08, relativo a retenções de IRRF de períodos anteriores, que alega ter comprovado mediante informes de rendimentos.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Relator.

O recurso é tempestivo e comporta conhecimento.

PRELIMINAR DE NULIDADE DO DESPACHO DECISÓRIO POR INEXATIDÃO E IMPRECISÃO

A recorrente busca o reconhecimento de nulidade que não existe, porquanto o despacho decisório é preciso em indicar as razões que levaram a administração tributária a denegar parcialmente o direito creditório vindicado. Alegou-se que o trabalho de defesa tornou-se *excepcionalmente penoso*, sob o color de que a análise das razões denegatórias seriam inexatas ou imprecisas.

Tal conclusão não pode ser acatada, pois, além do despacho decisório de fls. 10 indicar as conclusões e totalizadores do trabalho fiscal, todas as informações relevantes foram analiticamente demonstradas na ANÁLISE DE CRÉDITO de fls. 12, onde se vê:

Informações Complementares da Análise de Crédito

O crédito de saldo negativo foi analisado a partir das informações prestadas em um único PER/DCOMP, aquele identificado como "**PER/DCOMP com demonstrativo de crédito**". Regra geral, trata-se do primeiro PER/DCOMP transmitido pelo sujeito passivo informando aproveitamento do saldo negativo do período de apuração.

Na análise do crédito, foram verificadas as parcelas de composição do saldo negativo informadas na pasta "Crédito" do PER/DCOMP, tendo por premissa que a soma destas parcelas deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido no período, se houver, e a apuração do saldo negativo.

Quando houver divergência entre o valor do saldo negativo informado no PER/DCOMP e na DIPJ correspondente ao período de apuração do crédito analisado, o reconhecimento do direito creditório está limitado ao menor destes dois valores.

Termos Utilizados na Análise do Crédito de Saldo Negativo

Tabela **Parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP**: demonstra as antecipações detalhadas pelo sujeito passivo na pasta "Crédito" do PER/DCOMP e os valores confirmados mediante consulta aos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou pela apresentação de documentos comprobatórios pelo sujeito passivo, sendo:

PARC. CRÉDITO - Parcelas de Composição do Crédito

IR EXTERIOR - Imposto de Renda Pago no Exterior

RETENÇÕES FONTE - Imposto de Renda Retido na Fonte

PAGAMENTOS

ESTIM. COMP. SNPA - Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores

ESTIM. PARCELADAS - Estimativas Parceladas

DEM. ESTIM. COMP. - Estimativas Compensadas com Outros Tributos ou Demais Estimativas Compensadas

SOMA PARC. CRED. - Soma das Parcelas de Crédito

Valor na DIPJ: valor do saldo negativo informado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) correspondente ao período de apuração do crédito analisado.

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: antecipações informadas pelo sujeito passivo na DIPJ na ficha "Cálculo de Imposto de Renda sobre o Lucro Real", referentes a retenções na fonte, pagamento de imposto no exterior ou de renda variável, e compensação, parcelamento ou pagamento de débitos de estimativa.

IRPJ devido: valor do imposto sobre o lucro real apurado subtraídos os incentivos fiscais, as isenções e as deduções do imposto, previstos na legislação.

Valor do saldo negativo disponível: é o valor do saldo negativo apurado após a confirmação das parcelas de composição do crédito, deduzido o imposto devido, limitado ao valor do saldo negativo informado na DIPJ. O valor considerado como "Parcelas Confirmadas" para cálculo do saldo negativo disponível é limitado ao somatório das parcelas de composição do crédito informadas na DIPJ.

Análise das Parcelas de Crédito**Imposto de Renda Retido na Fonte****Parcelas Confirmadas**

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor Confirmado
07.207.996/0001-50	3426	168.457,90
31.895.683/0001-16	3426	30.695,89
33.066.408/0001-15	3426	205,01
33.066.408/0001-15	6800	100,15
33.644.196/0001-06	6800	24.720,85
33.700.394/0001-40	6800	393.831,56
58.160.789/0001-28	3426	47.186,99
58.160.789/0001-28	6800	26.410,75
58.257.619/0001-66	3426	229.593,16
59.285.411/0001-13	3426	82.625,31
60.746.948/0001-12	3426	382,49
61.472.676/0001-72	6800	116.607,95
00.352.294/0011-92	6256	65.168,09
00.394.452/0469-44	6256	1.310,89
26.474.056/0001-71	6256	252.527,01
60.746.948/0001-12	6800	48.803,22
60.898.723/0001-81	6800	10.663,17
Total		1.499.290,39

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
26.989.715/0004-55	6256	13.397,97	324,35	13.073,62	Retenção na fonte confirmada com outro código de receita
62.084.074/0001-00	6800	87.147,28	0,00	87.147,28	Retenção na fonte não comprovada
Total		100.545,25	324,35	100.220,90	

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 1.499.614,74

Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores, com Processo Administrativo, Processo Judicial ou DCOMP**Parcelas Confirmadas**

Período de apuração da estimativa compensada	Nº do Processo/Nº da DCOMP	Valor da estimativa compensada
FEV/2004	40929.05173.071006.1.7.02-6464	81.745,11
FEV/2004	13553.78135.130504.1.3.02-3723	15.278,25
Total		97.023,36

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
FEV/2004	23547.05230.281206.1.3.05-0870	37.490,54	0,00	37.490,54	DCOMP não homologada
FEV/2004	22854.31580.281206.1.3.05-6996	40.270,27	0,00	40.270,27	DCOMP não homologada
Total		77.760,81	0,00	77.760,81	

Total Confirmado de Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores: R\$ 97.023,36

Documentação Complementar

Documentos considerados na análise do direito creditório estão arquivados no processo n.º 16306.720705/2011-11, fls. 2 a 218, e podem ser consultados na Delegacia da Receita Federal do Brasil da jurisdição do sujeito passivo.

Todas as informações necessárias à análise do direito creditório estão contidas no despacho decisório, inclusive a pormenorização das fontes pagadoras cujos créditos foram reconhecidos ou não, assim como o motivo para não reconhecer os montantes das estimativas não compensadas.

Não representa cerceamento ao direito de defesa a realização de ato administrativo de natureza eletrônica, desde que atendidos os requisitos legais que permitam ao contribuinte controverter a matéria fática necessária à comprovação do direito creditório reclamado, de forma que é possível à administração pública valer-se dos meios, eletrônicos ou não, para análise dos Pedidos de Ressarcimento e as Declarações de Compensação de iniciativa do contribuinte, cabendo a este o ônus probatório de apresentar os elementos necessários à comprovação da certeza e liquidez do crédito reivindicado.

Pode-se afirmar, com segurança, que foi dado à interessada apresentar todos os documentos necessários à comprovação dos fatos controvertidos nos autos, inexistindo cerceamento ao direito de defesa, impedimento ao contraditório ou qualquer tipo de nulidade que justifique desconstituir os atos administrativos até aqui realizados, de forma que deve ser afastada a nulidade suscitada pela recorrente.

No que pertine à pretensa falta de clareza do Despacho Decisório, entendo que todos os elementos necessários ao pleno conhecimento das matérias relacionadas ao direito creditório reivindicado foram apresentados adequadamente. Aliás, não há o que prejudique o próprio processo ou o estabelecimento da relação jurídica processual, nele constando todas as formalidades exigidas na legislação para que seja considerado válido ou juridicamente perfeito. Em verdade, não se verificam, no despacho decisório, irregularidades, incorreções nem omissões que tenham prejudicado a parte ou influenciado na solução do litígio.

Constam, ainda, os cálculos realizados para apuração de parcelas confirmadas parcialmente ou não confirmadas, inexistindo, sob qualquer prisma, ausência de informações ou falta de clareza em relação ao direito reivindicado.

Salta aos olhos, ainda, o fato da contribuinte suscitar incompreensão do despacho decisório e ter realizado, de modo consistente e verticalizado, todos os atos de defesa, estando

regularmente representada por patronos. Não houve, tanto quanto continua não havendo, qualquer cerceamento à ampla defesa e ao contraditório da parte.

A análise da defesa da parte revela que a mesma entendeu os fatos e fundamentos denegatórios do direito creditório. Inexiste cerceamento sob qualquer circunstância.

Assim, afasta-se a preliminar de nulidade suscitada.

ANÁLISE DE MÉRITO

CRÉDITOS DE ESTIMATIVAS NÃO COMPENSADAS EM PERÍODOS ANTERIORES

Parte da controvérsia em apreço decorre do pleito para que se reconheça crédito decorrente de estimativas não compensadas.

A matéria está inteiramente resolvida pela aplicação da Súmula CARF nº 177, que tem efeito Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, a saber:

SÚMULA CARF Nº 177

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

Assim, deve-se reconhecer o saldo negativo decorrente de estimativas não compensadas, independente do fato das respectivas compensações terem ou não sido homologadas, uma vez que os respectivos débitos fiscais serão objeto de lançamentos autônomos.

Não há mais divergência no CARF em relação a tal assunto, por força da aplicação da súmula. Assim, o argumento da DRJ que afastou o crédito das estimativas compensadas administrativamente na formação do saldo negativo do tributo deve ser superado.

Aliás, o Parecer Normativo Cosit/RFB nº 02/2018 tratou das declarações de compensação transmitidas até 31/05/2018 (considerando que a Lei nº 13.670/2018 passou a vedar a compensação de débitos relativos às estimativas), confirmando o entendimento de que é irrelevante se as estimativas confessadas e compensadas em DCOMP foram ou não homologadas, devendo integrar o saldo negativo de IRPJ ou CSLL, nesses termos:

10. Na hipótese da Dcomp não homologada, a situação a ser vista deve ser a retratada em 31 de dezembro do ano-calendário em curso, pois é nesta data que ocorre o fato jurídico tributário do IRPJ e da CSLL.

10.1. Assim, salvo a situação de ser considerada não declarada a Dcomp, extinto está o débito a título de estimativa, sob condição resolutória. Portanto, a estimativa pode ser deduzida do total do tributo devido, ou mesmo compor saldo negativo. Eventual não homologação em decisão definitiva deverá ser objeto de cobrança.

10.2. Destaque-se que se o despacho decisório não homologou a compensação antes de 31 de dezembro, e não foi objeto de manifestação de inconformidade, tornando-se definitivo

em 31 de dezembro, não há formação do crédito tributário nem, como corolário lógico, a sua extinção. Afinal, como ainda não se configurou o fato jurídico tributário nem a conversão das estimativas em tributo, não há como cobrar o valor não homologado na Dcomp, e este tampouco pode compor o saldo negativo de IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL. Deve-se, portanto, proceder de acordo com o disposto nos arts. 52 e 53 da IN RFB n.º 1.700, de 2014.

10.3. Se o despacho decisório for prolatado após 31 de dezembro do ano-calendário, ou até esta data, mas objeto de manifestação de inconformidade, e este está pendente de julgamento, então o crédito tributário continua extinto e está com a exigibilidade suspensa (§ 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 1996). Pouco importa o que vai ocorrer depois, pois em 31 de dezembro do corrente ano ocorrem três situações jurídicas concomitantes: (i) o valor confessado a título de estimativas deixa de ser mera antecipação e passa a ser crédito tributário constituído pela apuração em 31 de dezembro; (ii) a confissão em DCTF/Dcomp constitui o crédito tributário; (iii) o crédito tributário está extinto via compensação.

10.4. Evidentemente, se o sujeito passivo que teve a Dcomp não homologada antes do dia 31 de dezembro apresentar a manifestação de inconformidade e não incluir a estimativa na apuração do tributo e, portanto, não a considerou no tributo devido ou na composição do saldo negativo, o valor a ela correspondente deixa de ser devido. Logo, a manifestação de inconformidade se delimita ao direito creditório não homologado.

11. É por isso que 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. E se as estimativas compuserem o saldo negativo do IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL, estes tornam-se direito creditório a ser reconhecido caso o tributo devido, após o ajuste, seja inferior às estimativas compensadas. Vide acórdão do CARF neste mesmo diapasão:

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA. APROVEITAMENTO DE SALDO NEGATIVO COMPOSTO POR COMPENSAÇÕES ANTERIORES. POSSIBILIDADE. A compensação regularmente declarada, tem o efeito de extinguir o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive, para fins de composição de saldo negativo. Na hipótese de não homologação da compensação que compõe o saldo negativo, a Fazenda poderá exigir o débito compensado pelas vias ordinárias, através de Execução Fiscal. A glosa do saldo negativo utilizado pela ora Recorrente acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito, tendo em vista que, de um lado terá prosseguimento a cobrança do débito decorrente da estimativa de IRPJ não homologada, e, de outro, haverá a redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem. (Acórdão n.º 1401-002.876, Rel. Claudio de Andrade Camerano, 16/8/2018)

11.1. Ressalte-se que esse crédito do sujeito passivo é líquido e certo para os fins do disposto no art. 170 do CTN. Se a estimativa é uma obrigação certa sua, também deve ser tido como certo o saldo negativo por ela formado. Afinal, não se pode negar o efeito que é próprio à estimativa, que existe em conformidade com o direito.

Portanto, devem ser reconhecidos os créditos decorrentes das estimativas confessadas administrativamente em processos de DCOMP, ainda que não homologadas ou pendentes de homologação.

CRÉDITOS DE IRRF DA FONTE PAGADORA CNPJ 26.989.915/0004-55

No que tange ao IRRF indicado no PER/DCOMP, todas as fontes pagadoras foram reconhecidas, exceto a de CNPJ 26.989.915/0004-55, que totaliza R\$ 13.073,62.

Inicialmente, a administração tributária reconheceu a existência das referidas retenções, mas denegou o pedido sob o fundamento de se tratar de *retenção na fonte confirmada com outro código de receita*. Ou seja, tratava-se de mero erro formal de preenchimento de código, que impediu o cruzamento de dados.

Por sua vez, a DRJ modificou o fundamento de análise, passando a denegar o direito creditório pela falta de informes de rendimentos da fonte pagadora. Concluiu que a documentação apresentada pela contribuinte era insuficiente à demonstração da liquidez e certeza dos créditos.

Entendo que a parte se desincumbiu do ônus probatório que lhe competia. A fonte pagadora em questão, que realizou os pagamentos mediante retenção do IRRF, é órgão público federal, no caso, o Ministério Público do Trabalho da 15ª Região.

Apesar da recorrente não ter recebido o adequado informe de rendimento da época, esforçou-se para colacionar aos autos todas as notas de pagamento fornecidas pelo Ministério Público do Trabalho (fonte pagadora), onde a mesma destaca a retenção de tributos federais, dentre eles, o IRRF.

Apenas a título ilustrativo, observe-se uma dessas notas (fls. 244):



MINISTÉRIO PÚBLICO DO TRABALHO

PROCURADORIA REGIONAL DO TRABALHO DA 2ª. REGIÃO

Programa de Saúde e Assistência Social - PLAN-ASSISTE

Competência: ABRIL A JUNHO/2003	Vencimento: 30/07/2004	Número do Processo
NOTA DE PAGAMENTO		Nº 106/04
		08132-P106/04
Favorecido: CENTRAL NACIONAL UNIMED - COOPERATIVA CENTRAL		CGC: 02.812.468/0001-06
Banco: DO BRASIL (001)	Agência: 3221-2	C.C.: 7010-6

FATURA	
214335/03./	

ANÁLISE	
VALOR TOTAL DAS NOTAS FISCAIS	R\$ 5.044,15
VALOR TOTAL DAS GLOSAS	R\$ 586,55
VALOR LÍQUIDO DAS NOTAS FISCAIS	R\$ 4.457,60
BASE DE CÁLCULO PARA IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS	R\$ 4.457,60
VALOR DO IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÕES FEDERAIS	9,45% R\$ 421,24
BASE DE CÁLCULO PARA CONTRIBUIÇÃO AO INSS	R\$ 2.024,91
VALOR DA CONTRIBUIÇÃO PATRONAL AO INSS	15,00% R\$ 303,74
VALOR TOTAL DOS TRIBUTOS FEDERAIS	R\$ 421,24
VALOR LÍQUIDO A PAGAR	R\$ 4.036,36

Imposto de Renda e Contribuições Federais conf. IN/SRF nº. 306 de 12/03/2003. Contribuição ao INSS conf. IN/INSS/DC nº. 89 de 11/06/2003.

VALOR LÍQUIDO (POR-EXTENSO)
QUATRO MIL E TRINTA E SEIS REAIS E TRINTA E SEIS CENTAVOS.

CUSTEIO	
PARTICIPAÇÃO DO BENEFICIÁRIO / TITULAR	R\$ 1.116,70
PARTICIPAÇÃO DO PLAN-ASSISTE	R\$ 3.340,90

LOCAL E DATA
SÃO PAULO, 16 DE JULHO DE 2004.

PELA ANÁLISE	PELA GERÊNCIA
	 CÉLIA CRISTINA RAMOS BERNARDINO GERENTE

Não se trata de informe de rendimentos, é bem verdade, mas a contribuinte não pode ser penalizada pelo fato do órgão público não ter fornecido o documento na época. Note-se que foram juntados aos autos todos os demais informes de rendimentos de todas as demais fontes pagadoras. Não há sinal algum de falta de esforço probatório, pelo contrário, a interessada teve reconhecido todos os créditos reivindicados originalmente no PER/DCOMP, que se basearam nos referidos informes.

Entendo que as referidas notas de pagamento são idôneas, porquanto fornecidas por órgão público, notadamente o Ministério Público do Trabalho, inexistindo razões para desconsiderá-los, ante a necessária busca da verdade material.

Observe-se, ainda, que a administração tributária objetivamente reconheceu a existência de tais créditos quando prolatou o despacho decisório eletrônico, porém, a denegação ocorreu exclusivamente pela diferença de código preenchido. Tratava-se da mesma fonte pagadora e dos mesmos montantes, aliás, como a própria DRJ reconheceu, ao afirmar que o

montante de imposto de renda destacado nas notas de pagamento indicando meses de 2004 sob o código 6190 guarda compatibilidade com o valor informado em DIRF, já confirmado pela autoridade fiscal no despacho decisório (fls. 376 do acórdão recorrido).

O ponto de divergência reside apenas no fato de que a instância *a quo* exigiu que se apresentassem documentos complementares, que comprovassem o recebimento dos valores, argumento que me parece equivocado, uma vez que as notas de pagamento do Ministério Público do Trabalho, registrando a existência de tais transações e pagamentos, revelam sua ocorrência, inexistindo qualquer elemento fático ou interpretativo que permita concluir o contrário.

Ressalte-se, também, o expresso comando da Súmula CARF nº 143, que permite a comprovação da retenção em fonte por outros meios de prova, como se vê do caso em análise, a saber:

Súmula CARF nº 143 A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos

Nesse aspecto, deve-se atentar que a busca da verdade material não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação esparsa.

A verdade material serve à instrumentalidade e economia processuais, porquanto o processo administrativo não é um fim em si mesmo, e, no lúcido dizer de Hugo de Brito Machado Segundo, *“consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental. Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embarquem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas”* (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 54).

Considera-se, pois, que o processo administrativo tributário há de ser pautado pelo formalismo moderado, a fim de assegurar que documentos eventualmente juntados aos autos após a impugnação possam ser analisados pela autoridade julgadora, mesmo em sede de recurso voluntário. O que importa é que a matéria controvertida documentalmente e relacionada objetivamente às razões igualmente suscitadas nas fases anteriores possam ser consideradas no julgamento do colegiado, permitindo o exercício da ampla defesa e, paralelamente, buscando alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita *“que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial”* (MELLO,

Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323).

Importa registrar que o CARF tem se debruçado sobre a matéria, convergindo ao entendimento segundo o qual a juntada posterior de documentos, mesmo em sede de Recurso Voluntário, não está alcançada pela preclusão probatória consumativa a que alude o art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, devendo-se admitir as exceções do próprio dispositivo quando as provas anexadas, face ao princípio da verdade material, admitam conexão com a causa de pedir suscitada pela parte, desde que a matéria tenha sido controvertida em momento processual anterior. Neste sentido, cite-se os seguintes acórdãos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESERVAÇÃO DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. ALEGAÇÕES RECURSAIS GENÉRICAS. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS E SUFICIENTES DO ACÓRDÃO RECORRIDO. DUPLO GRAU DO CONTENCIOSO TRIBUTÁRIO. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. VEDAÇÃO DE DISCUSSÃO DE MATÉRIA NÃO DECIDIDA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos.

Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição. A ausência do mínimo de arrazoado dialético direcionado a combater as razões de decidir da decisão infirmada, apontando o “error in procedendo” ou o “error in iudicando” nas suas conclusões, acarreta o não conhecimento do recurso por ausência de pressuposto extrínseco de admissibilidade pertinente a regularidade formal.

De igual modo, a preclusão, decorrente da não impugnação específica no tempo adequado, redonda no não conhecimento por ausência de pressuposto intrínseco de admissibilidade pertinente ao fato extintivo do direito de recorrer. (Acórdão nº 2202005.055 - 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária/ 2ª Seção – Sessão de 14 de março de 2019)

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIÇÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a manifestação de inconformidade ou impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destina a contrapor

fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão. (Acórdão n.º 2202-006.166 – 2ª Seção / 2ª Câmara / 2ª TO)

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

(...) PROVAS. VERDADE MATERIAL. APRESENTAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. EXCEÇÃO. POSSIBILIDADE EXCEPCIONAL.

Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância.

Assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) deste Conselho no julgamento do Acórdão n.º 9101002.781, nos autos do Processo Administrativo n.º 14098.000308/2009-74, em sessão de 06/04/2017, veja-se: RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38. É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei n.º 9.784/1999. (Acórdão n.º 1002-000.832 - 1ª Seção / 2ª TE - Sessão de 8 de outubro de 2019)

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido.

Os documentos anexados ao Recurso Voluntário estão conectados objetivamente com as razões de defesa e foram por ela controvertidas na instância singular, porém, deixou-se de analisá-los anteriormente pela inércia do próprio contribuinte em apresentar os elementos ora acostados. Não obstante, pelos argumentos indicados e precedentes do colegiado, não há óbice para a consideração jurídica dos anexos recursais, em prestígio à ampla defesa e proporcionalidade da medida, razão pela qual afasto a preclusão consumativa e acolho o pleito da recorrente para acatar a análise dos documentos juntados extemporaneamente. (Acórdão n.º 1401002.163 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 23 de fevereiro de 2018)

O segundo motivo trazido pela DRJ, inaugurando novo debate não controvertido pela administração tributária, consiste no fato dos pagamentos terem sido feitos em 2004, mas se referiam a serviços prestados em períodos anteriores. É verdade que as notas de pagamento registram tal informação, porém, não há problemas em se reconhecer o direito creditório, pois a retenção do imposto foi realizada no mesmo período em que se reivindica o direito creditório (2004), ou seja, não há descasamento entre a formação do saldo negativo e a própria retenção.

Tal circunstância é muito comum em pagamentos feitos por órgãos públicos, onde o serviço é prestado em determinado ano, porém, a quitação ocorre em exercícios seguintes. Entendo que isso não impacta na análise do direito creditório, até porque não foi relevante para a denegação na origem, que se ateve a mero erro de código, mas confirmou a existência dos créditos.

Para além disso, impedir o reconhecimento do referido indébito, que o próprio Fisco reconhece existir, representaria o injustificável enriquecimento sem causa do devedor, hipótese que não se cogita em qualquer circunstância, sobretudo, porque a verba não poderá ser recuperada de outra forma.

Assim, deve-se reconhecer a formação do saldo negativo reclamado mediante a inclusão dos créditos relacionados à fonte pagadora CNPJ 26.989.915/0004-55, dando-se provimento ao recurso também nessa parte.

OUTRAS RETENÇÕES EM FONTE REQUERIDAS POSTERIORMENTE AO DESPACHO DECISÓRIO

Consta do Recurso Voluntário a reiteração de pedido alternativo da contribuinte no sentido de que, na hipótese de serem negados os demais créditos, sejam reconhecidos alegadas retenções que não compuseram o pedido de PER/DCOMP.

Transcreve-se excerto do acórdão da DRJ onde tal pedido é aclarado (grifou-se):

Ao final, a interessada solicita que, na hipótese de ser mantida a análise da autoridade fiscal, que sejam **consideradas outras parcelas de crédito que teria em seu favor, relativas a retenções na fonte sofridas no ano-calendário 2004 e não incluídas na apuração do resultado do período apresentada na DIPJ/2005**. Refere-se a retenções efetuadas pelas fontes pagadoras Iphan, CNPJ 26.474.056/0027-00, e Infraero, CNPJ 00.352.294/0001-10, que, segundo seus cálculos, somariam o valor de R\$ 601.663,08, para as quais apresenta os respectivos informes de rendimentos (fls. 258, 260, 262, 264 e 266). Segundo suas palavras, tais retenções não foram deduzidas na DIPJ/2005 *“em razão de postura conservadora e cautelosa da Impugnante em apenas utilizar créditos de retenções efetivamente comprovadas pelas fontes pagadoras. No presente caso, mesmo se tratando de órgãos/entidades públicas e existindo para estes a dispensa da emissão de Comprovantes de Retenção/Informe de Rendimento, é de se destacar que, em relação aos órgãos que ora se trata (Infraero e IPHAN), tendo em vista o costume de enviar informes para a Impugnante, ela preferiu agir com cautela a ter sua DIPJ glosada pela fiscalização pela pagadoras”*.

Entendo que a matéria é estranha ao PER/DCOMP e não foi sequer aventada pela contribuinte quando da composição documental do seu saldo negativo. Os alegados créditos não constam da DIPJ e não foi alegado nenhum tipo de erro de preenchimento que justifique considerar o pedido alternativo formulado tardiamente.

Na prática, a contribuinte pretende que sejam considerados créditos jamais analisados pela administração tributária, seja porque não compõem a PER/DCOMP ou a DIPJ, seja porque a própria interessada alega que haveria dúvidas quanto a tais créditos, *em razão de postura conservadora e cautelosa da Impugnante em apenas utilizar créditos de retenções efetivamente comprovadas pelas fontes pagadoras* (argumento utilizado na manifestação de inconformidade).

Registre-se que não houve nenhuma retificação do procedimento requestado em PER/DCOMP, que aqui pretende ser totalmente alterado para análise de “pedido alternativo” da parte, que não apresenta elementos contábeis e fiscais que demonstrem que as receitas foram submetidas à tributação.

A própria DRJ controverteu essa análise, registrando que a maior parte das receitas auferidas pela contribuinte (cooperativa médica) representa ingressos não tributáveis, por decorrerem de atos cooperados. As demais receitas decorrem de receitas financeiras (não envolvidas nesta análise) e apenas um pequeno saldo residual de R\$ 319.005,99 de receitas por prestação de serviços tributáveis, conforme indicado na DIPJ da contribuinte.

Não obstante, a interessada procura que sejam analisados contratos firmados com duas fontes pagadoras, apresentando os respectivos comprovantes de retenção – e isso é incontroverso –, mas não indica a natureza dessas receitas e não demonstra documentalmente que tais receitas foram tributadas, até porque confessa que os respectivos valores não constam na DIPJ como receita tributável.

Assim, não se observou o art. 231, III, do RIR/99 (Decreto nº 3000/99), à época vigente, o qual estabelece que a formação do saldo negativo está condicionada à consideração de créditos de imposto pago ou retido na fonte, *incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real*, ou seja, receitas tributáveis. Observe-se o dispositivo legal (com grifos):

Art. 231. Para efeito de **determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado**, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º):

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os respectivos limites, bem assim o disposto no art. 543;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

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

IV - do imposto pago na forma dos arts. 222 a 230.

Por sua vez, a contribuinte alega que as retenções das duas fontes pagadoras *ocorreram sobre a totalidade das faturas, sem que fosse feita a identificação dos atos cooperados*, e argui que *os ingressos foram devidamente informados na linha 08 da Filha 06 (fls. 280), destacada pela própria Delegacia de Julgamento no trecho acima colocado, e após as proporcionalizações cabíveis, aplicando-se as respectivas adições e exclusões, inclusive do resultado de atos cooperativos, apurou-se o resultado efetivamente tributável*.

Revela-se que a própria contribuinte manifesta em seu recurso que os valores constantes em DIRF contemplam tanto receitas tributáveis quanto não tributáveis, porém, reivindica no seu pedido todas as retenções ocorridas, sem qualquer proporcionalização.

Ainda mais equivocada é o fato de que não demonstra, nem controverte de forma objetiva, qual seria tal proporção a reivindicar e não apresenta nenhum documento fiscal ou contábil que comprove o oferecimento à tributação.

Nesse ponto específico, limitou-se a apresentar as DIRFs, demonstrando as retenções em fonte, mas não comprovando que as receitas foram tributadas, fulminando a análise da liquidez e certeza do indébito que apenas alega possuir, sem cumprir o ônus probatório que lhe cabe nesse ponto da defesa.

Caberia à recorrente apresentar documentos necessários à comprovação contábil e fiscal de que os créditos reclamados decorreram de receitas tributáveis. Contudo, com exceção das DIRFs, nenhum documento foi juntado ao processo, seja na Manifestação de Inconformidade, seja no Recurso Voluntário. A parte não realizou esforço probatório útil à demonstração da liquidez e certeza dos créditos. Pelo contrário, limitou-se à análise das retenções, sem esclarecimentos adicionais efetivos.

Não foram juntados aos autos elementos de escrituração contábil ou fiscal suficientes e necessários à demonstração de liquidez e certeza do crédito, conforme exigência do art. 170 do CTN, nem houve esforço probatório para suprir as omissões apontadas pela DRJ, ainda que a contribuinte tivesse longos anos para fazê-lo, inclusive, quando da interposição do Recurso Voluntário. Preferiu o silêncio e atribuiu a culpa de sua omissão à pretensa falha da administração tributária por não ter cumprido o ônus que era exclusivamente dela (contribuinte).

Em procedimentos administrativos de repetição de indébito por compensação ou restituição, o ônus é da parte interessada comprovar a liquidez e certeza dos créditos reclamados, além de demonstrar adequadamente os fatos que autorizam o abatimento de débitos por força da extinção do crédito tributário.

Nos procedimentos administrativos que demandam a iniciativa do contribuinte para comprovar a existência de créditos reclamados à compensação com débitos fiscais, é ônus do próprio interessado demonstrar e provar a materialidade dos fatos que autorizam a concessão do direito reivindicado, tomando ele mesmo a iniciativa de promover a Declaração de Compensação, apresentar documentos comprobatórios – sem prejuízo de posterior complementação – e indicar os débitos suscetíveis à extinção da obrigação tributária reflexa.

Se à administração tributária pertence o ônus de provar, a despeito, os fatos que ensejam a constituição plena do crédito tributário, através de seu lançamento, ao contribuinte incumbe idêntico ônus quanto à demonstração dos elementos comprobatórios da liquidez e certeza do crédito reclamado, podendo valer-se, inclusive, da escrituração mantida com observância das disposições legais, pois ela “*faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais*” (art. 9º, § 1º, do Decreto-lei 1.598/77).

A extinção de crédito tributário pela compensação exige idônea comprovação de elementos de prova que instruem o procedimento iniciado através da DCOMP ou que venham a ser admitidos em momento posterior, inclusive, durante o trâmite do processo administrativo tributário, de sorte que a omissão do contribuinte em apresentar documentos e indicar escrita fiscal que não registre a origem do crédito que diz possuir impede o reconhecimento da compensação.

Neste sentido, vê-se precedentes do CARF:

PER/DCOMP. DIPJ. COMPROVAÇÃO EXISTÊNCIA DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. Conforme inteligência da Súmula CARF n.º 92, a DIPJ - Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica tem caráter meramente informativo e não se presta à comprovação da existência e liquidez de indébito tributário. O reconhecimento de direito crédito creditório dá-se por meio de documentação hábil e idônea, conforme prevê a legislação de regência. PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF APÓS O DESPACHO DECISÓRIO. SUPORTE PROBATÓRIO. NECESSIDADE. Apenas as situações comprovadas de erro material podem ser corrigidas de ofício ou a requerimento, após prolação de despacho decisório, nos termos do Parecer Normativo Cosit n.º 2, de 28 de agosto de 2015. (Acórdão n.º 1003-000.617, Terceira Turma Extraordinária da Primeira Seção, DJ: 29/04/2019)

PER/DCOMP. CRÉDITO DECORRENTE DE PAGAMENTO INDEVIDO. ERRO DE FATO NA DCTF. ÔNUS PROBATÓRIO. Para fundamentar o crédito pleiteado em PER/DComp decorrente de pagamento indevido ou a maior, incumbe ao sujeito passivo juntar elementos probatórios robustos, fundados na escrita comercial/fiscal e nos documentos de lastro, para comprovar o eventual erro de fato no débito declarado em DCTF. A DRJ indicou quais seriam os elementos de prova imprescindíveis para comprovar o alegado erro de fato e, mesmo assim, o contribuinte não os apresentou. (Acórdão n.º 1401-004.389, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, DJ: 17/06/2020)

COMPENSAÇÃO. RETIFICAÇÃO DE DCTF. CARACTERIZAÇÃO DO ERRO. PROVA. OPÇÃO FORMALIZADA DE MODO REGULAR. INALTERABILIDADE. Quando a existência do crédito utilizado em compensação dependa da retificação da DCTF, por erro no preenchimento, é necessário que se comprove que efetivamente existiu o erro alegado e que não se trata de mera opção, pois esta, quando regularmente formalizada, não tem natureza jurídica de erro e vem revestida do atributo da inalterabilidade. (Acórdão n.º 1301-004.652, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, DJ: 14/07/2020)

Todos os elementos constantes dos autos tornam ilegítimo o reconhecimento complementar dos créditos vindicados a destempo pela contribuinte. Ainda que este Colegiado promova o formalismo moderado para alcançar resultados justos nos diversos julgados que promove, o ônus probatório da parte interessada em demonstrar a liquidez e certeza do crédito reclamado precisa ser observado. Há de se apresentar documentos fiscais e contábeis necessários à análise do direito creditório, não se verificando no caso dos autos a demonstração dos mesmos.

Assim, faltando tais elementos probatórios, não é possível conceder o pedido formulado pela falta de provas úteis e suficientes à validação da liquidez e certeza do indébito requestado. Registre-se, por fim, que "*a excelência da técnica, a virtuosidade da inspiração, a qualidade das ferramentas e todo o tempo disponível de nada valem para o artífice quando não há matéria apta a ser moldada*"¹.

CONSOLIDAÇÃO DO PRESENTE JULGAMENTO PARA FINS DE LIQUIDAÇÃO

Importa registrar que **todos** os créditos que compõem o PER/DCOMP inicial são aqui deferidos neste voto, ou seja, além do que já foi reconhecido tanto pela administração tributária no despacho quanto pela DRJ, dá-se parcial provimento ao Recurso Voluntário para reconhecer que integram o saldo negativo do tributo, no período em análise, os seguintes créditos anteriormente negados:

¹ ALBUQUERQUE, Neudson Cavalcante. Swap e edge: Desafios probatórios para fins de redução de perdas. In: _____ BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020, p. 299.

- a) créditos decorrentes das estimativas não homologadas ou pendentes de homologação (súmula 177 do CARF);
- b) créditos de IRRF da fonte pagadora CNPJ 26.989.915/0004-55.

Não se reconhecem apenas os créditos que integram o pedido alternativo adicional da contribuinte, relativos às retenções das fontes pagadoras IPHAM (CNPJ 26.474.056/0027-00) e INFRAERO (CNPJ 00.352.294/0001-10), que, segundo seus cálculos, totalizariam R\$601.663,08, pelos fundamentos indicados no item anterior.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, dou parcial provimento ao Recurso Voluntário, para reconhecer na formação do saldo negativo (a) os créditos decorrentes das estimativas não homologadas ou pendentes de homologação e (b) os créditos de IRRF da fonte pagadora CNPJ 26.989.915/0004-55, e nego provimento quanto ao reconhecimento tardio dos créditos que integram o pedido alternativo adicional da contribuinte, relativos às retenções das fontes pagadoras CNPJ 26.474.056/0027-00 e CNPJ 00.352.294/0001-10.

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque