



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10882.905140/2015-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1002-002.823 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 11 de maio de 2023
Recorrente EPT ENGENHARIA E PESQUISAS TECNOLÓGICAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRAZO 360 (TREZENTOS E SESSENTA) DIAS. ARTIGO 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. SANÇÃO. INEXISTÊNCIA.

A norma do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, que diz que é obrigatória que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte é meramente programática, não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do suposto direito pleiteado.

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

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

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

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO. RETENÇÃO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 143.

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. 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.

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)

Miriam Costa Faccin - Relatora

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

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto por EPT ENGENHARIA E PESQUISAS TECNOLÓGICAS S.A., em face do acórdão de nº 110-001.241, proferido pela C. 1ª Turma da DRJ/10, objetivando sua reforma integral.

Por economia processual e por bem reproduzir os fatos, pedimos licença para transcrever o relatório constante do acórdão proferido pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10 ("DRJ/10"), o qual será complementado ao final:

"O interessado apresentou **Declaração de Compensação** (Dcomp) em 23 de março de 2012 com a finalidade de **compensar crédito decorrente do saldo negativo** do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (**IRPJ**), apurado no **ano-calendário 2009**, com o débito confessado naquela Dcomp (nº 20554.43194.230312.1.7.02-7092). Alega o direito a pretensão crédito total de **R\$ 124.987,00**. Desse valor, utilizou R\$ 123.213,56 para fins da compensação declarada (fl. 87).

A autoridade administrativa que apreciou a referida Dcomp (Delegado da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Osasco) **não reconheceu qualquer crédito** em favor do interessado. Tal se deu em função da **não confirmação** de parte das **retenções na fonte** indicadas pelo interessado. O interessado indicou retenções no valor de **R\$ 1.093.729,06**. Como o IRPJ devido foi apurado no montante de R\$ 968.742,06, restou apurado saldo negativo no valor de R\$ 124.987,00 (R\$ 1.093.729,06 - R\$ 968.742,06). Segundo indicado no ato administrativo, o valor das **retenções na fonte confirmadas** foi de **R\$ 572.258,98**. Por consequência, a compensação proposta não foi homologada, posto que **não confirmado o alegado saldo negativo**. O despacho decisório foi adotado em 6 de janeiro de 2016 (fl. 119). O interessado foi cientificado do ato no dia 19 de janeiro de 2016, uma terça-feira (fl. 120).

Em 16 de fevereiro de 2016 (fl. 2), o interessado apresentou a sua manifestação de inconformidade contra o despacho decisório. A autoridade preparadora atestou a tempestividade do protesto (fl. 131). Passo ao resumo das razões de defesa.

Inicialmente, **alegou a decadência do direito** de revisão do saldo negativo em função da regra constante do artigo 150, parágrafo quarto, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN). Entende que o lançamento do IRPJ é efetuado, de regra, por homologação e que o lançamento relativo ao ano-calendário 2009 já está homologado **em função do transcurso do prazo de cinco anos** previsto no dispositivo legal antes referido. A declaração de rendimentos atinente àquele ano-calendário apontou todas as retenções no fonte que redundaram no saldo negativo de IRPJ que constitui o crédito objeto dos autos. Referiu doutrina e jurisprudência em seu favor. Concluiu (fl. 9):

"Sendo assim, decaído o direito de lançamento pelo Fisco, igualmente precluso estará o direito de reapuração das bases tributáveis, ainda que o objetivo seja a verificação da certeza e liquidez do crédito tributário para fins de compensação." (Donovan Mazza Lessa e Fernando Daniel de Moura Fonseca em "A homologação das bases tributáveis pelo decurso do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação.")

Sob este ponto de vista, a DRF não pode deixar de reconhecer o direito a restituição/compensação do indébito tributário declarado na DIPJ, ou afirmar a existência de imposto a recolher, como motivo suficiente para indeferir tais

pedidos. Registre-se que sequer houve uma manifestação expressa da DRF, contestando o saldo negativo do IRPJ apurado, limitando-se apenas a fundamentar sua decisão com o frágil argumento que as retenções informadas não foram confirmadas.

Destarte a restrição do direito da Requerente na consideração hipotética de não existir o saldo negativo de IRPJ é totalmente inválida, sendo necessária a demonstração, em tempo hábil, da existência de imposto a recolher, o que não ocorreu. Assim resta cristalino que não tendo sido efetuado o competente lançamento de ofício, para alterar a apuração do saldo negativo e impor a exigência do imposto a recolher, não há motivação para o indeferimento do direito creditório.”

Especificamente **quanto ao IRRF, alegou que o recolhimento do tributo é de responsabilidade exclusiva da fonte pagadora**, nos termos dos artigos 717 e 722 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). Dessa forma, qualquer ação fiscal quanto à inobservância da devida quitação do IRRF deve ser dirigida às fontes pagadoras. Confira-se (fl. 13):

“Assim, mesmo que a fonte pagadora não tenha retido a imposto de renda ou, ainda, que não o tenha informado na Declaração de Imposto de Renda Fonte - DIRF, não pode o Fisco, ao invés de fiscalizá-la e efetuar o lançamento do referido imposto dentro lapso legal, deixar de homologar as compensações efetuadas pela Requerente, simplesmente porque os valores retidos não foram confirmados mediante consulta aos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).”

Por fim, quanto aos **comprovantes de rendimentos** relativos às **alegadas retenções**, o interessado informa que a **obrigatoriedade de guarda dos citados documentos** se estende por **cinco anos**. Como tal prazo já se passou, o interessado não mais os possui. Informa, entretanto, que efetuará eventual juntada em caso de recurso perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), posto que permanece “com os embates com as fontes pagadoras, a fim de que lhe seja fornecidos os almejados comprovantes” (fl. 13).

Nesses termos, requer o reconhecimento do direito creditório de sorte a que seja homologada a compensação declarada.

Efetuei consulta ao Sistema de Controle de Crédito e Compensação (SCC), com o intuito de verificar a presente análise do alegado crédito em função dos dados constantes dos sistemas informatizados do Fisco, o chamado batimento. Confira-se o resultado:

(...)

Também consultei as informações prestadas pelas fontes pagadoras por via da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf). Verifique-se o resultado:

(...)”. (g.n.)

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2009

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DE SALDO NEGATIVO ORIGINADO EM ANO ANTERIOR. APRECIÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA. DECADÊNCIA. INAPLICABILIDADE.

Quando o crédito utilizado na compensação tem origem em saldo negativo de ano anterior, há que se proceder à análise da apuração do crédito efetuada em período pretérito. Trata-se de apreciação na qual não se aplica contagem do prazo decadencial para lançar, vez que a análise se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.

Em sessão do dia 08/10/2020, a DRJ/10 ao apreciar a Manifestação de Inconformidade, entendeu por bem julgá-la **improcedente**, ao fundamento de que:

- (i) o **contribuinte entende** estar o Fisco impedido de contestar o saldo negativo do ano-calendário 2009, pois **já teria se passado mais de cinco anos** da apresentação da respectiva Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ);
- (ii) a **decadência** opera a favor da **segurança e da estabilidade das relações** jurídicas. Assim, passados cinco anos da ocorrência do fato gerador, o Fisco não pode formalizar o lançamento para a exigência de crédito tributário, nem tampouco impor penalidades;
- (iii) o **interessado confunde** o **prazo decadencial** para o Fisco exercer o **direito de lançar** (cobrar tributo) **com a faculdade** do Fisco de **verificar a liquidez e a certeza** do alegado crédito em favor do contribuinte;
- (iv) é **dever do Fisco** proceder à **análise do crédito** desde a sua origem até a data em que requerida a restituição/compensação, sendo de responsabilidade do contribuinte fazer prova da **certeza e liquidez** do crédito pleiteado, conforme o disposto no artigo 170 do CTN;
- (v) **deve o contribuinte manter toda a documentação** relativa ao crédito que diz possuir **até que todos os processos** que digam respeito ao mesmo **sejam encerrados**;
- (vi) quanto à **comprovação das retenções na fonte**, entendo que o contribuinte **não logrou demonstrar** que **sofreu as retenções** na fonte apontadas na declaração de compensação e na DIPJ. E a obrigação de provar é dele;

Irresignada, a Recorrente apresentou **Recurso Voluntário** (e-fls. 150/161), no qual pleiteia a reforma do acórdão proferido pela DRJ/10 sob a alegação de que:

- (i) tendo **apurado** a existência de **saldo negativo** do IRPJ no **ano-calendário 2009**, decorrente da antecipação do **imposto de renda retido** pelas fontes pagadoras (IRRF) transmitiu, em 23 de março de 2012, a declaração de compensação (PER/DCOMP) n.º 20554.43194.230312.1.7.02-7092, cujo **crédito total** importa em **R\$ 124.987,00**, do qual a recorrente **utilizou R\$ 123.213,56** para fins da compensação declarada;
- (ii) o **saldo negativo apurado** no ano base de 2009 e todos os demais dados constantes da DIPJ/2010, inclusive as informações sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte **teriam se tornado definitivas** com a **homologação tácita** do lançamento, por não terem sido questionadas pelo Fisco, dentro do lapso decadencial, mediante o **competente lançamento de ofício**, necessário a alterar os assentamentos contábeis e fiscais realizados e exigir a diferença de imposto;
- (iii) **não há razão** para se **afastar a aplicação** do **artigo 150**, parágrafo 4º, tendo em vista que, mesmo inexistente o pagamento, **haverá que ser homologado pelo Fisco**; a atividade do contribuinte tendente a verificar a inexistência de tributo a pagar em determinado período de apuração;
- (iv) a **obrigação de reter e recolher o imposto** nos casos dos serviços prestados pela recorrente **é das fontes pagadoras** e, portanto, **é delas que deve ser exigida a comprovação da retenção** e recolhimento do imposto informado nas declarações de compensação;
- (v) mesmo que a fonte pagadora não tenha recolhido o imposto de renda retido na fonte ou, ainda, que não o tenha informado na Declaração de Imposto de Renda Fonte — DIRF, **não pode o Fisco**, ao invés de fiscalizá-la e efetuar o lançamento do referido imposto dentro lapso legal, **deixar de homologar as compensações** efetuadas pela recorrente, simplesmente porque os **valores retidos não foram confirmados** mediante consulta aos **sistemas** da Secretaria da Receita Federal do Brasil;
- (vi) o contribuinte está obrigado à guarda e conservação de tal documento pelo prazo de cinco anos. Posto isto e, considerando que os referidos **informes** referem-se ao ano-calendário de 2009, a **Recorrente não mais os mantém em seus arquivos** enfrentando sérias dificuldades para obtê-los das fontes pagadoras;
- (vii) comprovado que no caso presente **restou superado**, em muito, o **prazo de trezentos e sessenta dias**, legalmente estabelecido, entre a apresentação da manifestação de inconformidade e a prolação do respectivo acórdão, impõe-se também por esse motivo o acolhimento do pedido de homologação integral da legítima compensação realizada, com a consequente **extinção dos respectivos créditos tributários**.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Costa Faccin, Relatora.

Admissibilidade e Tempestividade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do artigo 23-B da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), com redação dada pela Portaria MF nº 329/2017¹ e pela Portaria CARF nº 6.786/2022². Dele, portanto, tomo conhecimento.

Como se denota dos autos, a Recorrente tomou ciência do acórdão recorrido em **17/03/2021** (e-fl. 147), apresentando o Recurso Voluntário, ora analisado, no dia **09/04/2021** (e-fl. 149), ou seja, **dentro do prazo de 30 dias**, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/1972³.

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

Da Alegação de “Intempestividade da Decisão Administrativa Fiscal”

De início, registro que não há violação ao artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 que, por se tratar de norma meramente programática, não prevê qualquer consequência caso a decisão seja proferida em lapso temporal superior ao previsto.

Segundo a ora Recorrente, por estar superado o prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias deveria haver o reconhecimento tácito do suposto direito pleiteado, nos seguintes termos:

“7. De fato, os documentos anexados aos presentes autos, comprovam que entre a apresentação da manifestação de inconformidade pela recorrente, em 23/03/2012 e o

¹ Art. 23-B. As turmas extraordinárias são competentes para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, até o valor em litígio de 60 (sessenta) salários mínimos, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário, bem como os processos que tratem: I - de exclusão e inclusão do Simples e do Simples Nacional, desvinculados de exigência de crédito tributário; II - de isenção de IPI e IOF em favor de taxistas e deficientes físicos, desvinculados de exigência de crédito tributário; e III - exclusivamente de isenção de IRPF por moléstia grave, qualquer que seja o valor.

² Art. 1º Elevar a até 120 (cento e vinte) salários mínimos, o limite das turmas extraordinárias para apreciar recursos voluntários relativos a exigência de crédito tributário ou de reconhecimento de direito creditório, assim considerado o valor constante do sistema de controle do crédito tributário.

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

³ Art. 33. Da decisão caberá recurso voluntário, total ou parcial, com efeito suspensivo, dentro dos trinta dias seguintes à ciência da decisão.

proferimento da respectiva decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, por meio do acórdão recorrido, em 08/10/2020, **transcorreram-se mais de 8 (oito) anos, em clara afronta ao artigo 24 da lei nº 11.457/2007.**

8. Logo, comprovado que **no caso presente restou superado, em muito, o prazo de trezentos e sessenta dias**, legalmente estabelecido, entre a apresentação da manifestação de inconformidade e a prolação do respectivo acórdão, **impõe-se também por esse motivo o acolhimento do pedido de homologação integral da legítima compensação realizada**, com a consequente **extinção dos respectivos créditos tributários.**” (e-fl. 161, g.n.)

O artigo 24 da Lei nº 11.457/2007⁴ faz referência ao prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a ser observado pela Administração Pública para proferir decisão nos pleitos em geral que lhe forem apresentados, contados a partir do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, não havendo que se falar em preterição ao direito de defesa ou nulidade, caso a decisão seja proferida depois do referido prazo.

Isso porque, tal prazo é o que se denomina na doutrina⁵ como “prazo impróprio”, dado o interesse público, cuja eventual impossibilidade de atendimento não gera nulidade processual, sendo o ato processual praticado além do prazo impróprio **válido e eficaz**.

É de se destacar que este Conselho tem se manifestando de modo uníssono no sentido de que a regra encartada no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007 é meramente programática e não estabelece qualquer tipo de sanção nas hipóteses de inobservância de prazos impróprios, conforme se pode verificar das ementas transcritas a seguir:

PRAZO PARA APRECIÇÃO DE PEDIDO DE RESSARCIMENTO. 360 DIAS. ART. 24 DA LEI Nº 11.457/2007. NORMA PROGRAMÁTICA. SANÇÃO. INEXISTÊNCIA. A **norma do artigo 24 da Lei nº 11.457/2007**, que diz que é obrigatório que seja proferida **decisão administrativa no prazo máximo de 360 dias** a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte, é **meramente programática**, um apelo feito pelo legislador ao julgador administrativo para implementar o ditame do inciso LXXVIII do art. 5º da Constituição Federal (a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação), **não havendo cominação de qualquer sanção em decorrência de seu descumprimento por parte da Administração Tributária, muito menos o reconhecimento tácito do suposto direito pleiteado.** PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE. SÚMULA CARF Nº 11. Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Súmula CARF nº 11. (Processo nº 10183.723821/2012-12. Acórdão nº 3201-009.860. Sessão de 24/10/2022. Relator Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, g.n.)

PRELIMINAR DE NULIDADE. DECISÃO PROFERIDA APÓS 360 DIAS. ART. 24 DA LEI 11.457/2007. INOCORRÊNCIA DE VÍCIO INSANÁVEL. O **art. 24 da Lei 11.457/2007** aduz que as decisões administrativas devam ser proferidas no prazo de 360

⁴ Art. 24. É obrigatório que seja proferida decisão administrativa no prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

⁵ Sobre os efeitos da inobservância de prazos impróprios, esclarece Nelson Nery Júnior, cuja lição também tem aplicação ao presente caso: “Prazos próprios e impróprios. Prazos próprios são os fixados para o cumprimento do ato processual, cuja inobservância acarreta desvantagem para aquele que o descumpriu, consequência essa que normalmente é a preclusão. Prazos impróprios são aqueles fixados na lei apenas como parâmetro para a prática do ato, sendo que seu desatendimento não acarreta situação processual detrimetosa para aquele que o descumpriu, mas apenas sanções disciplinares. O ato processual praticado além do prazo impróprio é válido e eficaz. normalmente são prazos impróprios os fixados para o juiz e auxiliares da justiça”.

(trezentos e sessenta dias) contados do protocolo, mas não prevê qualquer consequência caso a decisão seja proferida em lapso temporal superior. Na falta de comprovação de vício insanável, não há que se falar em nulidade. (Processo nº 11610.006970/2010-37. Acórdão nº 3003-001.536. Sessão de 10/12/2020. Relator Müller Nonato Cavalcanti Silva, g.n.)

Logo, a irresignação não merece prosperar.

Da Alegação de “Decadência do Direito de Revisão”

A Recorrente alega que teria ocorrido o prazo decadencial, de forma que não caberia qualquer avaliação por parte da Receita Federal sobre as informações prestadas na DIPJ/2010, inclusive em relação ao saldo negativo apurado, nos seguintes termos

“5. Conclui-se, daí, que o saldo negativo apurado no ano base de 2009 e todos os demais dados constantes da DIPJ/2010, inclusive as informações sobre o Imposto de Renda Retido na Fonte teriam se tornado definitivas com a homologação tácita do lançamento, por não terem sido questionadas pelo Fisco, dentro do lapso decadencial, mediante o competente lançamento de ofício, necessário a alterar os assentamentos contábeis e fiscais realizados e exigir a diferença de imposto.” (e-fl. 154, g.n.)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos

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

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

tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

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

(...)

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

Nesse contexto, ressalta-se que, o ato estatal de **certificação do crédito** do particular contra a Fazenda Pública **é a decisão administrativa homologatória da compensação** (homologação expressa) ou o **decurso do prazo de cinco anos** de silêncio da Administração, **contados da entrega da declaração de compensação** (homologação tácita, §5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996). Em outras palavras, a **homologação expressa ou tácita** da DCOMP é o ato estatal que simultaneamente **reconhece o crédito do contribuinte** e **satisfaz esse crédito** do contribuinte por compensação com a dívida tributária declarada como devida pelo próprio contribuinte e por ele constituída pela entrega da declaração de compensação.

Portanto, estabelecida a devida distinção entre tributo devido e tributo a pagar, o alcance do prazo decadencial para constituição do crédito tributário previsto no artigo 173 do Código Tributário Nacional (“CTN”) e as regras que regem a compensação declarada e, ainda, a constatação de que os procedimentos adotados para emissão do Despacho Decisório não se encaixam no conceito de “revisão” de declaração, posto **não haver alteração na apuração do tributo devido no período, mas tão somente a confirmação das parcelas de composição do crédito que a Recorrente alega ter em seu favor**, revela-se descabida a alegação da Recorrente de que a comprovação de certeza e liquidez quanto ao crédito informado na DIPJ/2010 estaria prejudicada, por ter sido alcançada pela decadência.

Quanto ao ponto, a decisão recorrida externou os fundamentos pelos quais entendeu não ter ocorrido a decadência:

“A meu ver, o interessado confunde o prazo decadencial para o Fisco exercer o direito de lançar (cobrar tributo) com a faculdade do Fisco de verificar a liquidez e a certeza do alegado crédito em favor do contribuinte.

No caso de restituição/compensação, também há prazo definido para se exercer o direito. Se quando da exigência tributária a proteção vai em favor do direito do contribuinte, quando se trata de restituição/compensação, o interesse a ser protegido é o da própria Fazenda Pública.

(...)

A regra do artigo 150, parágrafo quarto, do CTN tem por foco e exigência de tributo em face do sujeito passivo. Tal regra não permite que a base de cálculo do IRPJ do ano-calendário 2009 seja alterada por intermédio de lançamento tributário. Entretanto, a composição de eventual saldo negativo do tributo que seja objeto de pedido de restituição/compensação deve ser verificado.” (e-fl.138, g.n.)

Na mesma linha é a jurisprudência deste Conselho:

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. A homologação tácita da compensação dos débitos (§ 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996), é o lapso de mais de 5 anos entre a data da entrega do Per/DComp e a ciência do Despacho Decisório. Por inexistência de restrição temporal a averiguação da sua liquidez e certeza, não há que se falar em homologação por decurso de prazo das parcelas que compõem o saldo negativo de IRPJ. COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. O procedimento de verificação do saldo negativo de IRPJ utilizado em compensação não está limitado pelo prazo decadencial de que trata o § 4º do art. 150 do CTN ou ou 173, I, do CTN (Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 2012). (Processo nº 10880.982732/2011-68. Acórdão nº 1003-002.233. Sessão de 04/02/2021. Relatora Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, g.n.)

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

DATA	NÚMERO DO DOCUMENTO	EVENTO	E-FLS.
23/03/2012	PER/DCOMP nº 20554.43194.230312.1.7.02-7092	Recepção do PER/DCOMP retificador com Demonstrativo de Crédito	86/118
06/01/2016	DD 111831316	Emissão do Despacho Decisório	119
19/01/2016	DD 111831316	Ciência do Despacho Decisório	120

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

Mérito

O propósito recursal consiste no reconhecimento do direito creditório referente ao **saldo negativo de IRPJ**, do ano-calendário de 2009, no valor de **R\$ 124.987,00** (cento e vinte e quatro mil e novecentos e oitenta e sete reais), resultante de valores antecipados a título de **retenções na fonte**.

O Despacho Decisório (e-fls. 119/130) reconheceu parcialmente o direito creditório alegado, sendo que do somatório das parcelas de composição do crédito informado em DIPJ no montante de **R\$ 1.093.729,06** (um milhão, noventa e três mil, setecentos e vinte e nove reais e seis centavos), **reconheceu** o valor de **R\$ 572.258,98** (quinhentos e setenta e dois mil, duzentos e cinquenta e oito reais e noventa e oito centavos), a título de pagamento de retenções na fonte, **glosando** o montante de **R\$ 521.470,08** (quinhentos e vinte e um mil, quatrocentos e setenta reais e oito centavos), de forma que **não resultou saldo negativo disponível** para compensar os débitos informados em PER/DCOMP. Confira-se:

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	1.093.729,06	0,00	0,00	0,00	0,00	1.093.729,06
CONFIRMADAS	0,00	572.258,98	0,00	0,00	0,00	0,00	572.258,98

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 124.987,00 | Valor na DIPJ: R\$ 124.987,00
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 1.093.729,06

IRPJ devido: R\$ 968.742,06

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

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

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

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

“Quanto à comprovação das retenções na fonte, entendo que o contribuinte não logrou demonstrar que sofreu as retenções na fonte apontadas na declaração de compensação e na DIPJ. E a obrigação de provar é dele.

(...)

Em que pese a não apresentação do “Comprovante de Rendimentos Pagos ou Creditados”, meio probatório adequado para comprovar a retenção, alternativamente as **retenções de fonte podem ser reconhecidas quando confirmadas pelos dados constantes dos arquivos da RFB**, que controlam as informações apresentadas através das DIRF, entregues pelas fontes pagadoras, em consonância com as disposições do artigo 929 do RIR/99, vigente à época dos fatos. **Tais declarações também não alicercam as alegadas retenções na fonte no montante de R\$ 1.093.729,06.** Assim, também sob esse prisma **restou não comprovado o alegado crédito do interessado.**

Dessa forma, voto pela improcedência da manifestação de inconformidade apresentada, de forma a não reconhecer qualquer direito creditório em favor do interessado.” (e-fls. 139/140, g.n.)

Desse modo, **caberia à Recorrente a comprovação das retenções na fonte** apontadas no Despacho Decisório e reiteradas na decisão recorrida. No entanto, a Recorrente limitou-se em reiterar que a *“comprovação da retenção e recolhimento do imposto informado nas declarações de compensação”* é de responsabilidade das fontes pagadoras, nos seguintes termos:

“2. Por essa razão **é correto afirmar que os valores de Imposto de Renda Retido informados pela recorrente devem ser demonstrados e comprovados pelas respectivas fontes pagadoras**, verdadeiras responsáveis pela retenção do referido tributo em questão. Senão, veja-se os seguintes dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99):

(...)

3. Isto posto, resta claro que **a obrigação de reter e recolher o imposto nos casos dos serviços prestados pela recorrente é das fontes pagadoras** e, portanto, **é delas que deve ser exigida a comprovação da retenção e recolhimento do imposto informado nas declarações de compensação.**” (e-fl. 158, g.n.)

Sem razão a Recorrente.

Da análise dos autos, observa-se que a Recorrente **não apresentou qualquer justificativa e/ou documentos comprobatórios do seu direito**, capazes de infirmar o quanto decidido pela C. 1ª Turma da DRJ/10, pelo contrário, **limitou-se a reproduzir *ipsis litteris* os argumentos da Manifestação de Inconformidade.**

Não é demais destacar que a Recorrente teve várias oportunidades de se manifestar acerca da presença dos requisitos de certeza e liquidez na declaração de compensação em análise. Contudo, **não apresentou qualquer argumento válido a refutar as conclusões** da Autoridade Fiscal, tampouco quanto ao suposto saldo negativo de IRPJ em cotejo com as retenções informadas, limitando-se à protestos vazios e negação geral, de modo que o acórdão recorrido não merece retoques.

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

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Nesse ponto, registro a jurisprudência deste Conselho:

NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO. **Correta a não homologação** de declaração de compensação, quando comprovado que o **crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez**, visto que fora integralmente utilizado para a quitação de débito com características distintas. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF) Ano-calendário: 2004 PER/DCOMP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS PROBANDI DO RECORRENTE. **Compete ao Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação. Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual**, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos. (Processo nº 13884.900958/2008-10. Acórdão nº 1002-000.779. Sessão de 06/08/2019. Relator Aílton Neves da Silva, g.n.)

Outro ponto crucial a considerar é que o artigo 170 do CTN⁸ exige para o reconhecimento da compensação declarada que o crédito nela pleiteado seja dotado dos **requisitos de liquidez e certeza**, motivo pelo qual deve ser indeferido o pleito da Recorrente, eis que tais atributos não foram efetivamente comprovados no presente recurso.

Nesse contexto, o entendimento manifestado pela C. 1ª Turma da DRJ/10 no acórdão recorrido, encontra respaldo na jurisprudência deste Conselho, *in verbis*:

IRPF COMPROVAÇÃO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE. COMPENSAÇÃO INDEVIDA. **É possível ao contribuinte a compensação**, na sua Declaração de Ajuste Anual, do imposto sobre rendimentos retido pela fonte pagadora, **desde que devidamente comprovada a retenção efetuada. Não tendo o contribuinte juntado o comprovante, nem comprovado por quaisquer meios a retenção pela Fonte Pagadora, descabe a compensação efetuada**. Recurso negado. (Processo nº 13634.000011/2007-60. Acórdão nº 2202-01.040. Sessão de 15/03/2011. Relator João Carlos Cassuli Junior, g.n.)

⁸ 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.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. COMPOSIÇÃO DO SALDO NEGATIVO. RETENÇÃO NA FONTE. ÔNUS DA PROVA. Incumbe ao sujeito passivo apresentar provas hábeis a comprovar a origem e o valor do imposto de renda retido na fonte utilizado na composição do saldo negativo de IRPJ/CSLL. (Processo n.º 10280.902269/2010-67. Acórdão n.º 1302-005.005. Sessão de 11/11/2010. Relatora Andréia Lúcia Machado Mourão, g.n.)

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

Assim, considerando que a Recorrente não trouxe nenhum argumento e/ou justificativa capaz de demonstrar equívoco no acórdão recorrido, decido mantê-lo por seus próprios fundamentos, valendo-me do artigo 50, §1º, da Lei nº 9.784/99⁹ c/c o do artigo 57, §3º, do RICARF¹⁰.

Dispositivo

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

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Costa Faccin

⁹ § 1º. A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

¹⁰ § 3º. A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Fl. 16 do Acórdão n.º 1002-002.823 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10882.905140/2015-36