



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11080.010091/2008-21
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.924 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 18 de novembro de 2021
Recorrente BL INDÚSTRIA ÓTICA LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. EXAME DAS PARCELAS QUE COMPÕEM O SALDO NEGATIVO.

A homologação tácita (§ 5º. do art. 74 da Lei nº. 9.430, de 1996) da compensação dos débitos de estimativa de determinado ano-calendário não implica na desnecessidade de análise da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, restando necessária a confirmação de todas as parcelas que compõem o Saldo Negativo de IRPJ ou de CSLL.

DECADÊNCIA. APURAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

Em se tratando da análise de Saldo Negativo de CSLL, sem desdobramento em tributo a pagar, não se trata de lançamento de ofício, razão pela qual não há que se falar de contagem do prazo decadencial. Trata-se de situação complementemente diferente daquela em que a glosa do saldo negativo tem como resultado tributo a pagar, ocasião na qual o correspondente lançamento de ofício só poderá ser efetuado caso esteja dentro do prazo decadencial previsto na legislação tributária.

IRRF. RETENÇÃO EM FONTE. COMPROVAÇÃO. SÚMULA CARF 143.

O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos somente poderá ser compensado se a contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos ou, alternativamente, por elementos através dos quais reste comprovada a efetiva retenção do montante pleiteado, devidamente suportada por sua escrituração contábil, bem assim o oferecimento da respectiva receita à tributação.

DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO

A diligência não se destina a suprir comprovação falha ou inexistente pela parte a quem incumbe o ônus probatório na forma legalmente estipulada.

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)

Heitor de Souza Lima Junior – Relator e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Rafael Taranto Malheiros, Lucas Esteves Borges, Marcelo José Luz de Macedo, Fellipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Trata-se de Despacho Decisório seguido de posterior manifestação de inconformidade, com o detalhamento do processo até a fase impugnatória sendo perfeitamente realizado no âmbito do Acórdão recorrido (e-fls. 539 a 543), *verbis*:

(..)

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O despacho decisório e a manifestação de inconformidade trazem a análise e a contradita em relação aos saldos negativos de IRPJ dos anos calendário 1998, 1999 e 2000.

Não vejo relevância nessa análise para a solução do litígio. **O crédito que a contribuinte pretende utilizar é relativo ao ano-calendário (AC) 2001 e para verificar a exatidão dele há que se analisar os saldos negativos de 1995, 1996 e 1997, pois foram utilizados direta ou indiretamente para compensar estimativas relativas a 2001.** Vou me limitar a relatar e votar os períodos que interessam à solução do litígio. (grifei)

Este processo foi formalizado em papel e após digitalizado. Na digitalização e inclusão na base de dados do E-Processo, por equívoco, foram antes digitalizados e incluídos os volumes II e III e somente após o volume I. Com isso, a numeração aposta de forma digital está em desacordo com a cronologia e sequência lógica do processo.

Adotarei, então, ao fazer referência às páginas do processo, a numeração aposta no papel.

2. DO DESPACHO DECISÓRIO

Trata-se de manifestação de inconformidade (fls. 265/285) contra despacho decisório (fls. 249/255) que reconheceu parcialmente direito creditório relativo ao saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001. Foram analisadas duas declarações de compensação. São elas:

26456.53964.271203.1.3.021080, e

01817.42179.150104.1.3.023697

2.1 Saldo Negativo AC 2001

O saldo negativo apurado em DIPJ no ano-calendário 2001 foi de R\$ 523.118,40. Esse valor não foi integralmente reconhecido no despacho decisório recorrido porque:

A) Parte das estimativas apuradas durante o período foram compensadas com saldo negativo do ano-calendário 1996, mas esse crédito seria inexistente, como se relatará adiante. Essas estimativas não comprovadas totalizam R\$ 67.011,27.

B) Parte das estimativas foram compensadas com saldo negativo do ano-calendário 1997, mas tal saldo teria sido insuficiente para a totalidade dos débitos que se pretendeu compensar. Isso decorreu de o saldo negativo do ano-calendário 1997 ter sido reconhecido em montante inferior àquele apontado na DIPJ, como veremos adiante. Essas estimativas não comprovadas totalizam R\$ 133.219,19.

Assim o saldo negativo no período (AC 2001) foi de R\$ 322.887,99, ou seja, o saldo negativo apurado em DIPJ diminuído das parcelas não confirmadas (R\$ 523.118,40 – R\$ 67.011,27 – R\$ 133.219,19). Parte desse saldo negativo foi utilizado em compensação sem processo para quitar a estimativa de IRPJ de setembro/2002, no valor de R\$ 26.612,38. Esse débito, deflacionado, consumiu crédito de saldo negativo no valor de R\$ 23.399,61 (planilhas de fls. 244/246). Com isso, foi reconhecido crédito relativo a saldo negativo de R\$ 299.488,38 (322.887,99 – 23.399,61). Visualizando:

Imposto de Renda apurado em DIPJ	R\$ (523.118,40)
Estimativas indevidamente compensadas com SN AC 1996	R\$ 67.011,27
Estimativas indevidamente compensadas com SN AC 1997	R\$ 133.219,19
Valor utilizado para compensar estimativa setembro/2002	R\$ 23.399,61
Crédito Tributário reconhecido no despacho decisório	R\$ (299.488,33)

As razões para o não reconhecimento integral dos saldos negativos de 1996 e 1997 estão sintetizadas abaixo.

2.1.2. Saldo Negativo do Ano-calendário 1995

A contribuinte apurou um saldo negativo referente ao ano-calendário 2005, de R\$ 108.443,29 (fls. 228). No despacho decisório apurou-se saldo negativo de R\$ 108.442,37 (fls. 230). Dada a insignificância da diferença entre os valores, é de se ter como reconhecido o saldo negativo apurado em DIPJ pela empresa. Em que pese isso, incluo esse item no relatório, porque ele é importante para que se compreenda as razões de defesa.

2.1.3. Saldo Negativo do Ano-calendário 1996

A contribuinte apurou em DIPJ um saldo negativo de IRPJ de R\$ 156.996,10 (fls. 53), relativo ao ano-calendário 1996. O despacho decisório entendeu não haver saldo negativo, pois o Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF – utilizado para compensar uma estimativa e deduzido na apuração anual foi confirmado parcialmente. A contribuinte teria utilizado R\$ 159.689,72 de imposto na fonte enquanto a retenção confirmada foi de R\$ 44,08.

2.1.4. Saldo Negativo do Ano-calendário 1997

A contribuinte apurou em DIPJ um saldo negativo de IRPJ de R\$ 200.917,64 (fls. 60), relativo ao ano-calendário 1997. O despacho decisório reconheceu um saldo negativo de R\$ 112.425,97. As razões para o deferimento parcial são:

A) Houve a utilização de saldo negativo de períodos anteriores (AC 1995) para compensar estimativas, mas tal crédito não foi suficiente para a quitação total dessas antecipações;

B) O IRRF utilizado como dedução na apuração de estimativas foi parcialmente confirmado.

3. DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

3. PRELIMINARES

3.1. Homologação Tácita

A contribuinte considera o despacho confuso, infundado e incompreensível. A única justificativa para toda a incoerência do despacho decisório [seria] tentar esconder da Manifestante a evidente homologação tácita ocorrida em relação ao primeiro Per/Dcomp apresentado. O Per/Dcomp 26456.53964.271203.1.3.021080 foi transmitido em 27/12/2003 e poderia ser objeto de análise até 29/12/2008. Mas o despacho decisório foi proferido em 02/01/2009 e a ciência ocorreu em 08/01/2009. Houve assim, homologação tácita das compensações por força do § 5º. do art. 74 da Lei nº 9.430/1996.

3.2. Decadência do direito de revisar lançamentos de 1995 a 1997

Por força do § 4º, do art. 150, do CTN, passados 5 anos da ocorrência do fato gerador, sem que a Fazenda tenha se pronunciado, estariam homologados os lançamentos.

Assim, os lançamentos efetuados pela manifestante relativos aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, nas suas respectivas DIPJs, bem como os seus saldos negativos correspondentes, passíveis de compensação, já foram atingidos pela decadência, razão pela qual não poderiam mais ser revisados pela fiscalização. Traz jurisprudência.

4. MÉRITO

4.1. Delimitação do Mérito

A contribuinte esclarece que (fls. 269) o crédito de R\$ 107.370,12 lançado pela Manifestante no ano-calendário de 1996 trata-se de fato de crédito de IRRF relativo ao ano de 1995 (conforme declarado na DIPJ) [...] Tal crédito é decorrente de IRRF retido em aplicações financeiras da Manifestante no ano-calendário 1995 e que, por não ter sido restituído no mesmo ano e informado na respectiva declaração, acabou sendo declarado somente na DIPJ reativo ao ano-calendário de 1996 (Linha 15 da Ficha 8 como IRRF do período, conforme reconhece a própria fiscalização).

Feitas essas considerações a contribuinte delimita o que considera o mérito do processo:

Desta forma, conclui-se que o mérito do presente processo resume-se comprovação dos créditos de IRRF relativos aos anos de 1995 (R\$ 107.370,12), 1996 (R\$ 52.319,60) e 1997 (R\$ 50.906,32), uma vez que foi a glosa parcial dos mesmos que desencadeou todo o reajuste no saldo negativo de IRPJ da Manifestante até o ano de 2001.

4.2. Ano-calendário 1995

A contribuinte teria sofrido retenções na fonte no valor histórico de R\$ 86.261,85 mas, por lapso, não informou na DIPJ daquele ano. Isso fez com que apurasse saldo negativo inferior ao efetivo. Somente no ano seguinte, 1996, fez a inclusão do valor de IRRF a recuperar, que atualizado chegou a R\$ 107.370,12.

3.4 – Ano-calendário 1996

Ao retificar a DIPJ do ano-calendário 1996 lançou o IRRF referido acima com juros Selic na linha 15, ficha 8, como IRRF do período, no valor atualizado de R\$ 107.370,12.

O saldo negativo teria a seguinte composição:

IRRF s/aplicações financ. do ano calendário de 1995	>>	R\$ 107.370,12
IRRF s/aplicações financ. do ano calendário de 1996	>>	R\$ 25.551,11
IRRF s/renda variável do ano calendário de 1996	>>	R\$ 26.768,49
Estimativa de dezembro/1996 deduzida de IRRF	>>	R\$ (2.693,62)
Saldo negativo a recuperar na DIPJ AC 1996	>>	R\$ 156.996,10

Há equívoco no despacho combatido quando afirma que o saldo negativo apurado em 31/12/1996 está influenciado pelo valor apurado em 31/12/1995. O valor de R\$ 107.370,12 é relativo ao IRRF do ano-calendário 1995, enquanto o valor de R\$ 108.442,37 (saldo negativo de 1995) é relativo às estimativas apuradas em janeiro, fevereiro e março de 1995 e quitadas através de DARFs, conforme reconhecido pela própria fiscalização.

4.3. Ano-calendário 1997

Demonstrado que o saldo negativo do ano-calendário 1996 está correto, este é suficiente para a compensação realizada. É, então, improcedente a glosa realizada pela fiscalização em parte do crédito. O saldo negativo é aquele apurado pelo fiscalizado – R\$ 200.917,64.

4.4. Ano-calendário 2001

Estando correto os saldos negativos do ano-calendário 1996 e 1997, e demonstrado que a redução do saldo negativo dos anos anteriores é indevida, este é suficiente para as compensações pretendidas pela reclamante. O saldo negativo deve ser mantido em R\$ 523.118,40.

4.5. Comprovação das Retenções na Fonte

A insurgente traz comprovantes de parte das retenções sofridas na fonte.

Alega que não conseguiu todas as provas, inclusive em razão do longo tempo transcorrido.

Para aquelas retenções que não conseguiu trazer comprovantes, pede que seja feita diligência nos sistemas informatizados do fisco para buscar as informações e, se ainda não houve comprovação da totalidade das retenções, pede que seja oficiado às instituições financeiras para informarem a respeito. Traz a seguinte tabela de valores que estariam pendentes de comprovação (fls. 283):

Banco	1996	1997
Bamerindus (extrato)	-	873,49
Banco do Brasil (extrato)	-	-
NOPEN (extrato)	-	-
Citibank (extrato)	-	-
Bradesco (extrato)	1.732,07	232,50
Bank of Boston (extrato)	21.540,49	7.098,84
CEF (extrato)	612,81	-
HSBC	-	-
	23.885,37	8.204,83
Planilha renda variável (DARF)	8.957,62	-
Total das antecipações de IRRF pendentes de comprovação	32.842,99	8.204,83

(...)"

2. Analisada a manifestação do contribuinte, foi prolatado o Acórdão DRJ/POA 10-38.802, de e-fls. 538 a 552. A decisão de 1ª instância encontra-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2001

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PRAZO PARA HOMOLOGAÇÃO.

A compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. Tendo decorrido tal prazo sem decisão da administração estão homologadas tacitamente as compensações.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PROVA. DECADÊNCIA.

Cabe à contribuinte apresentar provas que certifiquem a certeza e liquidez do direito creditório reclamado. Não há na legislação tributária a delimitação de prazo para que a administração analise a existência desse crédito. O procedimento de verificação não configura, para a Fazenda Pública, o exercício de um direito (sujeito à decadência), mas sim a concretização de um dever.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

O saldo negativo de IRPJ é passível de restituição/compensação desde que demonstrada a certeza e liquidez do direito, o que inclui a demonstração da

efetividade do pagamento e/ou compensação das estimativas declaradas e a comprovação das retenções de imposto de renda na fonte.

Manifestação de Inconformidade Procedente em Parte

Direito Creditório Reconhecido em Parte

3. Cientificada da decisão de 1ª instância em 08/11/2012 (cf. e-fl. 565), a contribuinte apresentou, em 10/12/2012 (cf. e-fl. 566), Recurso Voluntário de e-fls. 566 a 595, onde, em breve síntese, após defender a tempestividade do pleito e breve relato dos fatos, aduz a seguinte argumentação e pedido:

a) Alega que o montante remanescente reconhecido como direito creditório a título de Saldo Negativo de IRPJ para o ano-calendário de 2001 (SN IRPJ AC 2001), consoante acórdão recorrido (e-fl. 551), de R\$ 95.297,44, precisaria receber os acréscimos da SELIC, não havendo razão para que se abatesse do débito de PIS tão somente R\$ 84.522,16, sustentando que o valor a ser abatido do principal compensado no âmbito da DComp n.º 01817.42179.150104.1.3.02-3697 seria de R\$ 133.244,88, restando como valores principais somente R\$ 79.258,78 de COFINS e R\$ 51.453,14 de PIS. Alega, assim, existência de equívoco do cálculo do débito remanescente nos autos após decisão da DRJ;

b) Entende que a Fazenda Nacional, a partir do disposto no art. 150, §4º. do CTN, teria o prazo de 5 (cinco) anos para revisar não só os lançamentos realizados pela Recorrente relativos aos anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, mas também seus saldos negativos correspondentes, passíveis de compensação, os quais, uma vez já atingidos pela decadência, não mais poderiam ser revisados ou contestados pela Fiscalização. Assim, ainda que não reconhecida a existência dos créditos de IRRF relativa a tais anos-calendário, entende que a manifestação deveria ter sido acolhida, ressaltando que nunca foi intimada de qualquer procedimento para contestar os valores declarados em tais períodos, sustentando que ao se revisar os Saldos Negativos dos referidos anos-calendário, estar-se-ia a fazer reformulação do lançamento de IRPJ, já homologado, a seu ver, com o transcurso do prazo de 5 anos previsto no art. 150 do CTN. Cita jurisprudência oriunda deste Conselho e entendimento doutrinário que sustentariam sua tese. Assim, defende, quanto ao tema, que o Fisco não poderia contestar os Saldos Negativos de 1995 a 1997, e, portanto, a negativa de homologação com base na decisão recorrida, a partir do disposto, mereceria reforma;

c) A seguir, entende que houve “maliciosa” alocação de créditos pela decisão recorrida, uma vez que se alocou os créditos reconhecidos na DComp homologada tacitamente, com os créditos controvertidos sendo alocados para a segunda DComp. Entende que uma vez homologada a primeira DComp a consequência lógica seria a homologação do crédito ali remanescente, a ser utilizado na compensação subsequente. Ressalta que na primeira DComp informou a origem de todos os créditos e, assim, o Fisco não poderia se insurgir, quanto à existência do crédito, contra o saldo remanescente nela constante. Entende que não se pode considerar consumidos os créditos incontroversos na compensação homologada e reservar os créditos controvertidos para a compensação ainda em discussão, alegando não haver razões legalmente fundamentadas para a adoção de tal procedimento;

d) Defende que caso se aplicasse analogicamente a tese prevista no art. 163, III do CTN, deveriam os créditos de 1995 e 1996 ter sido alocados à primeira compensação, tacitamente homologada, obedecendo-se o critério de antiguidade;

e) Assim, defende que ante a ausência de fundamentação legal para a alocação efetuada, bem como pela aplicação analógica do art. 163 do CTN, bem como pela incoerência

entre se reconhecer crédito em uma DComp e negar-lhe em outra que utiliza o saldo remanescente da 1ª. DComp, a decisão recorrida merece ser reformada, a fim de reconhecer a decisão de 1ª. instância, para fins de reconhecimento da compensação integral de débitos do presente processo;

f) A seguir, cita que, enquanto o Despacho Decisório teria motivado a glosa de R\$ 107.370,12 (montante vinculado ao Saldo Negativo do ano-calendário de 1996) por se tratar de crédito em duplicidade, a decisão de 1ª. instância manteve a glosa alegando que a Contribuinte não poderia compor o Saldo Negativo de um ano-calendário com retenções de anos-anteriores. Entende aqui ter havido alteração de fundamentos, em violação ao princípio da imutabilidade dos atos administrativos, de forma a que deva ser cancelado o Despacho Decisório quanto a este ponto, abrindo novo prazo para manifestação á recorrente, alegando ter havido cerceamento de defesa ao contribuinte, por esta alegada alteração de fundamentação;

g) A seguir, após questionamentos próprios sem respostas, passa a defender que se os R\$ 86.281,85 de IRRF (valor histórico de retenções de fonte), referentes ao ano-calendário de 1995 tivessem sido lançados e posteriormente não utilizados, o montante seria transportado para o ano-calendário de 1996 e, posteriormente, aumentaria o Saldo Negativo de 2001, não havendo assim, em seu entendimento nenhum prejuízo ao fisco caso se aceitasse tal montante, visto que as consequências e valores seriam exatamente idênticos. Entende que ao se impedir este reconhecimento da parcela de SN referente ao ano-calendário de 1996, haveria um apego exacerbado à formalidade, com violação ao princípio da legalidade, pelo qual somente são devidos tributos previstos em lei e ao princípio da verdade material, novamente colacionando a propósito jurisprudência administrativa e excertos doutrinários acerca deste último princípio;

h) Alega que teria ocorrido mero equívoco ao não retificar suas DIPJs dos anos-calendário 1995 e 1996, se que será totalmente descabido negar crédito cuja existência não se discute somente por esta questão formal, devidamente esclarecida nestes autos, considerando-se ainda que não faria nenhuma diferença adotar procedimento diverso. Por isso, se o descumprimento de mero requisito formal por ausência de retificações das DIPJs em questão serve para indeferir parte do crédito pleiteado, violada está a Verdade Material, pelo que devem ser reformados o Despacho Decisório e o Acórdão recorrido;

i) Por fim, quanto aos valores de retenção não confirmadas (Ano-Calendário 1996 - R\$ 10.605,15 de IRRF e R\$ 8.957,02 de IRRF de Renda Variável; Ano-Calendário 1997 - R\$ 7.391,28 de IRRF), admite que, de fato, restaram pendentes de comprovação parte dos valores de IRRF retidos pelas instituições financeiras, assim como parte dos recolhimentos realizados pela Recorrente relativos à renda variável, embora todos estes valores estejam devidamente declarados na DIPJ correspondente (Doc. 07 da Manifestação de Inconformidade);

j) Ressalta, porém, que a contribuinte declarou todas estas retenções em suas DIPJs (fato não negado pelo Fisco), de modo que, se elas não ocorreram (não houve pagamento), deveria o Fisco ter inscrito os valores em dívida ativa e os cobrado via execução fiscal. Todavia, tais declarações já foram, inclusive, acobertadas pela decadência e se tornaram definitivas, conforme demonstrado no tópico anterior;

k) Alega que, conforme restou demonstrado na Manifestação de Inconformidade, a Contribuinte empreendeu inúmeros esforços para obter a documentação comprobatória das retenções na fonte em questão. Ocorre que os bancos responsáveis pelas retenções não atenderam às solicitações da Recorrente e responderam negativamente afirmando que só possuem a obrigação de guardar a documentação correspondente pelo prazo de decadência (5 anos);

l) Assim, justamente pela ausência de poder coercitivo do seu requerimento para o fornecimento da documentação em questão, a Contribuinte solicitou, na forma do art. 16, IV, do Decreto n.º 70.235/72, que a DRJ de Porto Alegre realizasse diligência oficiando as instituições bancárias responsáveis pelas retenções não comprovadas, utilizando seu poder coercitivo para forçá-las a: ou apresentar os comprovantes das retenções, ou declarar que as mesmas foram realizadas e que não há mais registro documental de tal retenção, se fosse o caso;

m) Argumenta, assim, que o procedimento da DRJ de Porto Alegre, de negar a diligência em questão, sob o argumento de que *"a defesa não fez qualquer prova de que envidou esforços junto às fontes pagadoras para obter os documentos"* (fl. 545, §11), é totalmente despropositado, em função do Princípio da Verdade Material, que, vimos acima, impõe um dever de investigar dos fatos, a fim de elucidar a efetiva existência dos elementos constitutivos da obrigação tributária;

n) Ressalta que a Recorrente requereu às Instituições Financeiras as informações relativas ao IRRF do período em questão (fls. 345/346 dos autos físicos). Contudo, nem todas foram capazes de atender à solicitação, uma vez que possuem obrigação legal de guardar os respectivos demonstrativos por apenas 5 (cinco) anos, conforme se verifica pela mensagem do Banco Itaú (fls. 345/346 dos autos físicos), incorporador do Bank of Boston no Brasil. Sendo assim, deveria a DRJ de Porto Alegre ter expedido ofício às referidas instituições financeiras, determinando que as mesmas prestem as informações em tela, em atenção ao Princípio da Verdade Material. Não tendo procedido assim, teria restado violado restou o Princípio da Verdade Material, além de ter sido tolhido o direito à ampla defesa da Recorrente assim, entende que a decisão de primeira instância está eivada de nulidade, eis que exige da ora Recorrente providência irrazoável que está plenamente acessível ao Fisco, que pode determinar a produção de provas, intimando outros Contribuintes com poder de coerção, para buscar a verdade material;

o) Pugna, então: a) pela reforma do acórdão recorrido, para fins de prover integralmente o presente Recurso Voluntário ou b) pela decretação de nulidade parcial da decisão de primeira instância, baixando os autos em diligência, a fim de que sejam intimadas as instituições financeiras responsáveis pelas retenções "não comprovadas" acima referidas, para que apresentem os comprovantes das retenções em questão ou declarem que foram efetuadas, malgrado não haja mais comprovação documental.

4. Assim, pleiteia a recorrente que seja o acórdão recorrido reformado, para fins de que seja integralmente homologada a PER/DCOMP n.º 01817.42179.150104.1.3.02-3697. Todavia, caso os argumentos ora lançados sejam insuficientes para demonstrar que a Recorrente faz jus ao crédito de R\$ 26.953,45 ("parcelas do IRRF não comprovadas"), requer seja deferida diligência, para fins de notificar as instituições financeiras que realizaram tais retenções.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima junior, Relator.

5. Cientificada da decisão de 1ª instância em 08/11/2012 (cf. e-fl. 565), a contribuinte apresentou, em 10/12/2012 (cf. e-fl. 566), Recurso Voluntário de e-fls. 566 a 595. Assim, o pleito é tempestivo e passo à sua análise. As alegações da autuada serão analisadas na ordem em que apresentadas em seu pleito.

Quanto ao equívoco no cálculo dos débitos apurados após a decisão de 1ª instância

6. Equivoca-se a recorrente. Conforme planilhas constante dos autos às e-fls. 555 a 558, com o reconhecimento adicional de direito creditório pela DRJ de origem a título de SN IRPJ AC 2001, no valor de R\$ 95.297,44, tal montante foi adicionado ao valor objeto de reconhecimento anterior de R\$ 299.488,38 (vide e-fl. 558), perfazendo um montante reconhecido de R\$ 394.785,82. Tal montante de R\$ 394.785,82, **devidamente atualizado**, quando utilizado para fins de quitação de débitos onde o direito creditório foi utilizado (que não se limitam aos dois débitos de PIS e COFINS citados pela recorrente, abrangendo ainda débitos de IPI e de IRPJ vencíveis em 30/12/2003 – vide e-fls. 553 e 556) restou insuficiente, restando a pagar um saldo remanescente do débito de COFINS referente a 12/2003 no valor de R\$ 127.981,49 (assim, só restando quitado o montante de R\$ 84.522,17) e o débito de PIS referente a 12/2003, no valor de R\$ 51.453,14 (vide, a propósito, em detalhes, e-fls. 553 e 555).

7. Não se trata de não atualização do direito creditório como quer fazer crer a autuada, mas de insuficiência do direito creditório reconhecido quando utilizado para quitação dos débitos de e-fls. 553, e, assim, a partir do acima exposto, afastando a alegação de equívoco do cálculo do débito remanescente nos autos após decisão da DRJ, negando provimento ao Recurso Voluntário quanto ao tema.

Quanto à possibilidade de análise dos Saldos Negativos de 1995, 1996 e 1997 (decadência) e à homologação tácita

8. Quanto à homologação tácita, esclareça-se que o instituto, consoante previsto pelo art. 74, §5º. da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, limita-se à **extinção de débitos por compensação homologada**, enquanto no presente processo está-se a tratar de pedido de restituição de direito creditório (PER), *verbis*:

Lei 9.430/96

“(…)

Art. 74 (…)

(…)

§ 5º O prazo **para homologação da compensação** declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifou-se)

(…)”

9. Ou seja, cediço que o legislador, na forma do parágrafo supra, cingiu os efeitos da homologação tácita à *extinção, por compensação, de débitos constantes de declaração de compensação* de iniciativa do sujeito passivo (DComp), nada havendo no referido dispositivo que remeta a uma eventual “homologação tácita de Saldos Negativos de IRPJ ou CSLL” quando da apreciação de Declaração de Compensação tal como a aqui analisada.

10. Não se confunde a homologação tácita da extinção de débitos por compensação com um reconhecimento do direito creditório pleiteado pela fluência do prazo decadencial, trata-se, assim, de atos distintos, ainda que correlacionados quando da não existência de homologação tácita, limitando-se, no caso desta última, à extinção do débito que se tencionava compensar os efeitos de transcurso do prazo previsto no referido art. 74, §5º. da Lei nº. 9.430, de 1996.

11. A propósito, suportando tal entendimento, de se ressaltar, também, a necessária observância, em sede de análise do presente direito creditório (SN IRPJ AC/2001), ao disposto no art. 170 do CTN, que requer que o crédito pleiteado seja dotado de liquidez e certeza, recapitulando-se ser tal dispositivo também aplicável na seara de restituição de SN IRPJ e de SN CSLL, a partir do disposto no art. 6.º, §1.º, II, também da referida Lei n.º. 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei n.º. 12.844, de 19 de julho de 2013.

12. Ou seja, a partir do disposto no referido art. 170, do CTN, entendo que, contrariamente ao defendido pela Recorrente, não há que se falar em necessário e imediato reconhecimento consequente, para fins de compensação, de qualquer parcela de composição do Saldo Negativo de IRPJ ou CSLL (SN), inclusive estimativas compensadas com saldos negativos de anos anteriores, sem que, antes, se analise a liquidez e certeza de tal parcela, uma vez que tais estimativas repercutem no direito creditório sob análise, este último só passível de utilização para fins de compensação se dotado das referidas liquidez e certeza.

13. Desta forma, acerca do tema, alinhio-me aqui ao que dispôs a RFB em sua SCI Cosit n.º. 16, de 2012, *verbis*:

“(…)

25. Não se pode concluir que a autoridade fiscal deva aprovar o saldo negativo de IRPJ demonstrado na DIPJ correspondente, e decidir pela homologação da compensação, sem a verificação prévia da liquidez e certeza do indébito tributário que lhe dá suporte. **A norma específica que versa sobre DComp não deixa dúvidas quanto à limitação da homologação tácita somente às compensações, e não ao crédito em si.**

(…)”

14. A propósito ainda, é de se notar que não se confunde a fluência do prazo decadencial para fins de constituição do crédito tributário de ofício (cuja contagem, em sede de lançamento por homologação, se dá com fulcro no art. 150, §4.º. do CTN ou, alternativamente, com fulcro no art. 173, I, do CTN), com a verificação que aqui se está a realizar, rechaçando-se assim a hipótese de impossibilidade da revisão de Saldos Negativos de IRPJ e ou de CSLL, por força dos referidos dispositivos, conforme defendeu a recorrente.

15. Refere-se o citado art. 150, § 4.º. à homologação do lançamento efetuado pelo sujeito passivo, instituto intrinsecamente relacionado ao crédito tributário, rejeitando este Conselheiro, com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, a tese de que tal homologação se estenderia à atividade de apuração do contribuinte como um todo, de forma a se poder decretar, também, a imutabilidade, por força da fluência do prazo decadencial, de Saldos Negativos de IRPJ e CSLL apurados e posteriormente objeto de pedido de restituição e/ou de utilização em declarações de compensação.

16. Em linha com tal entendimento, cita-se o teor do Acórdão CSRF n.º. 9101-003.994, adotando-se os seguintes excertos do voto vencedor daquele julgado, de lavra do Conselheiro André Mendes de Moura, como razões de decidir adicionais, *verbis*:

“(…)”

Trata-se de dizer se a administração tributária, ao verificar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, encontra-se submetida ao prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4.º, art. 150 do CTN, aplicável aos lançamentos por homologação.

Ocorre que o processo de reconhecimento de direito creditório é diferente daquele previsto para a constituição do crédito tributário. (grifou-se)

O direito creditório só é reconhecido se revestido dos atributos de liquidez e certeza, conforme o art. 170 do CTN:

*Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com **créditos líquidos e certos**, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (grifei)*

Por isso, compete à autoridade tributária apurar a origem do crédito tributário, sendo que, neste caso, o ônus da prova é do contribuinte.

Por outro lado, o Fisco tem um prazo determinado para promover a devida análise e a homologação do direito creditório, sob pena de se homologar tacitamente o pedido do sujeito passivo.

Assim, a contagem do prazo decadencial para que o Fisco possa promover a análise do direito creditório pleiteado pelo contribuinte inicia-se a partir da data de entrega da declaração, conforme dispõe o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003 (*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação*).

A devida investigação da origem do crédito, que, no caso concreto, teve origem em saldos negativos de anos anteriores, resultou em uma nova apuração do tributo referente ao ano-calendário.

Trata-se de análise em que não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário. É situação distinta daquela em que a investigação da autoridade autuante é no sentido de se verificar a apuração efetuada pelo sujeito passivo para a constituição do crédito tributário e, caso seja detectado tributo a pagar, efetua-se o lançamento de ofício.

A diferença é ilustrada com bastante precisão no voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1101-001.084, do qual peço vênia para transcrever excerto.

O caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nesta nova redação, exige que o crédito indicado em DCOMP seja passível de restituição ou ressarcimento, significando que ele não pode estar prescrito.

Contudo, uma vez deduzida tempestivamente a pretensão de ver extintos débitos com aquele crédito, admitir que o prazo para confirmação deste já estaria fluindo desde o encerramento do período de apuração correspondente, limitaria significativamente a eficácia do §5º do referido art. 74, pois antes de cinco anos da apresentação da DCOMP a certeza e liquidez do crédito restaria afirmada pelo decurso do prazo decadencial no qual, no entender da recorrente, o Fisco poderia questionar sua apuração.

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) (grifou-se):

(...)

A decadência, nestes termos, encerra o poder-dever do Fisco de formalizar o crédito tributário por intermédio do lançamento, pondo fim à relação jurídica material surgida entre o contribuinte e o Estado com a ocorrência do fato gerador.

Recorde-se que a atividade de lançamento é definida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar matéria tributável, calcular o montante

do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nestes termos, se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em saldo negativo de IRPJ, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador lucro pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco indeferir pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício.(grifou-se)

É certo que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca de qual seria o objeto da homologação: a atividade de apuração ou o pagamento do tributo devido. Todavia, há relativo consenso no sentido de que o transcurso do prazo contido no §4º do art. 150 do CTN atinge o direito de o Fisco constituir o crédito tributário, mediante o lançamento substitutivo da apuração efetuada pelo sujeito passivo, veiculada pelos instrumentos definidos na legislação fiscal.

(...)

Admitir que os saldos negativos informados na DIPJ estariam homologados tacitamente depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador correspondente, exigiria que se emprestasse à DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, o qual não se presta, sequer, a instrumentalizar a cobrança dos saldos devedores nele indicados.

Somente se concebe como instrumentos de constituição formal de direitos e obrigações aqueles assim expressamente previstos na legislação, como é o caso, por exemplo da Declaração de Débitos e Créditos Federais — DCTF, relativamente aos tributos devidos pelos contribuintes. Já relativamente aos direitos creditórios detidos pelos sujeitos passivos, a legislação apenas prevê, atualmente e na época em que a contribuinte arguiu seu direito, a DCOMP e o Pedido de Restituição como instrumentos para sua formalização perante a Receita Federal.

É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Procedidas as antecipações exigidas por lei, encerrado o período de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido.

Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as conseqüências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Dai porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Alias, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido.

Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, sendo na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados. (grifou-se)

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do caput do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei no 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, A exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 10.

*É certo que a evidenciação do credito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. **Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, passa o Fisco a ter o dever de avaliar a certeza e a liquidez daquele valor para admitir, ou não, a destinação pretendida pelo interessado.**(grifou-se)*

Firmadas estas premissas, recorde-se que, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil).

Assim, no presente caso, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Decorre, daí, que a compensação deveria estar suportada por provas do indébito tributário no qual se fundamenta. Contudo, deve-se recordar que o procedimento em debate já se iniciou mediante a apresentação de DCOMP, desacompanhada, por autorização normativa, de qualquer prova do indébito ali indicado, posto que o Fisco teria ainda cinco anos para confirmá-lo.)

Em verdade, a interpretação veiculada pela recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada.

Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do credito.

Se utilizasse mais rapidamente seu credito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na forma da nova redação do caput do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real conteúdo, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória n.º 66/2002, convertida na Lei n.º 10.637/2002:

35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, **sem que disso decorra perda nos controles fiscais** . (negrejou-se)

(...)

Em síntese, conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de calculo apurada pelo interessado. Conseqüentemente, ainda que a retificação de base de calculo do tributo para fins de sua exigência somente seja cabível mediante lançamento de officio, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de

DCOMP ou pedido de restituição vinculados ao saldo negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para extinção de outros débitos fiscais.

A matéria também foi tratada recentemente pelo presente Colegiado, no Acórdão n.º 9101-002.548, na sessão de julgamento de 07/02/2017, voto do relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, cuja ementa foi a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:2007

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 373, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito, não cabendo opor a esse ônus alegações de decadência ou de homologação tácita por parte do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(...)"

17. Resumidamente, a partir do acima exposto, entende-se plenamente cabível a verificação da liquidez e certeza do direito creditório que se buscou, *in casu*, utilizar para compensação em litígio (SN IRPJ AC 2001), rejeitando-se que deva ser tal valor imediatamente validado e reconhecido como direito creditório, ainda que já tivessem transcorridos, até a data de ciência do despacho decisório pelo contribuinte (ocorrida em 07/01/2009, cf. e-fl. 81), mais de 5 anos desde a apuração de saldos negativos pretéritos utilizados quando da apuração do SN em questão para o referido ano-calendário de 2001;

18. A partir de tal digressão, rejeita-se, destarte a necessidade, alegada pela Recorrente, de reconhecimento de qualquer montante de direito creditório em litígio (SN IRPJ AC 2001) decorrente da utilização de saldos negativos apurados para os anos-calendário de 1995, 1996 e 1997, por força de alegada fluência do prazo decadencial (da impossibilidade de revisão de tais Saldos Negativos referentes aos ACs 1995, 1996 e 1997), referendando-se a possibilidade da análise realizada em sede de Despacho de e-fls. 68 a 72 e em Acórdão de e-fls. 538 a 551.

19. Assim, ressaltando-se, por fim já se ter aplicado ao litígio o instituto da homologação tácita onde cabível (à DComp 26456.53964.271203.1.3.02-1080), nego provimento ao recurso também quanto à segunda argumentação da Recorrente.

Quanto à alocação do direito creditório reconhecido na decisão recorrida às Dcomps em litígio.

20. No que tange à alegação de “maliciosa” alocação de créditos na DComp objeto de homologação tácita, também não assiste melhor sorte à Recorrente. O que busca a Recorrente através de sua tese é se locupletar da existência de homologação tácita, a fim de

defender que ali se estaria a reconhecer integralmente o crédito pleiteado, o qual, assim, poderia ser utilizado em sua integralidade na compensação subsequente em litígio.

21. Esclareça-se, a propósito, que, conforme já aqui estabelecido, o instituto da homologação tácita não abrange qualquer reconhecimento do direito creditório que se tencionava utilizar na compensação tacitamente homologada, mas sim, tão somente a extinção do débito constante daquela DComp homologada, sem qualquer manifestação acerca de reconhecimento de saldo remanescente e, muito menos, de forma a reconhecê-lo tacitamente.

22. De se notar que o referido saldo remanescente, em linha com o acima delineado quando da análise da decadência alegada, só restou pleiteado e, assim, passível de análise pela administração tributária, quanto à sua liquidez e certeza quando de sua utilização na DCOMP subsequente de número 01817.42179.150104.1.3.02-3697. Assim, não há que se falar em homologação de parcela remanescente por força de reconhecimento de homologação tácita de Declaração onde se utilizou outra parcela do mesmo direito creditório.

23. Ainda a propósito, ressalte-se que a DComp tacitamente homologada, de n.º. 26456.53964.271203.1.3.02-1080 (e-fl. 318 e ss.), foi protocolizada antes da referida DComp de n.º. 01817.42179.150104.1.3.02-3697 (e-fl. 320 e ss.), e, conseqüentemente, entendo que se deva realizar eventual homologação (total ou parcial) das compensações, tal como realizado pela decisão recorrida, ou seja, obedecendo-se a tal ordem cronológica de pleitos das parcelas do direito creditório, ordem esta estabelecida por iniciativa exclusiva do sujeito passivo.

24. Contrariar tal critério cronológico de aproveitamento do direito creditório (único), sim, seria ilógico e sem qualquer razão legal que suportasse eventual inversão. A propósito, entendo que contrário à moralidade e à boa-fé, princípios que, no entender deste Relator, estão longe de ser “comezinhos” como afirmado pela Recorrente, seria o procedimento do contribuinte tentar de esquivar da análise da liquidez e certeza de qualquer parcela do direito creditório não utilizada na Declaração de Compensação n.º. 26456.53964.271203.1.3.02-1080, (repita-se previamente protocolizada à de n.º. 01817.42179.150104.1.3.02-3697), pelo fato da compensação constante da Declaração Inicial (onde se utilizou outra parcela daquele mesmo direito creditório) ter restado homologada tacitamente, reitere-se, sem manifestação da Administração Tributária acerca da liquidez e certeza de qualquer parcela referido direito.

25. Reconhecer-se validade a tal tese seria referendar que o contribuinte se beneficiasse, no caso de homologação tácita, além da extinção do débito, ainda, do reconhecimento de liquidez e certeza do direito creditório pleiteado (cuja análise, repita-se, nunca ocorreu), inclusive quanto à parcela de saldo remanescente deste direito, tese que afronta os princípios supra e, ainda, a compreensão de que o instituto da compensação se circunscreve à extinção de débitos a partir de direito creditório pleiteado pelo contribuinte, conforme estabelecido de forma expressa pelo art. 156, II do CTN.

26. Ainda acerca das alegações da Recorrente, registre-se que não há, aqui, diversos pagamentos ou créditos pleiteados, mas tão somente um direito creditório (Saldo Negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2001), cujo saldo reconhecido foi aproveitado consoante ordem cronológica de pleitos de compensação de débitos pelo contribuinte, sendo totalmente descabida a tentativa de analogia propugnada pela Recorrente, de forma a que pudesse restar aplicável o art. 163 do CTN.

27. Assim, de se negar os pleitos da recorrente de alteração da alocação do direito creditório efetuada pela decisão recorrida e necessário reconhecimento de saldo de direito

creditório adicional do por força da homologação tácita da DComp no. 01817.42179.150104.1.3.02-3697.

Quanto à parcela glosada no ano-calendário de 1996, no valor de R\$ 107.370,12

28. Entendo aqui não existir alteração de fundamento quanto à negativa de compensação. Mais especificamente, entendo que, em seara de compensação, a fundamentação legal para negativa de reconhecimento de direito creditório e conseqüente não homologação é a existência ou não de liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, com fulcro no art. 170, do CTN, daí não havendo que se falar em fundamentação jurídica diversa pelo fato do Despacho Decisório e do acórdão de 1ª instância terem trilhado caminhos diferentes para atingir a conclusão comum quanto ao critério jurídico utilizado, qual seja, de inexistência de liquidez e certeza da parcela de direito creditório do Saldo Negativo de IRPJ do Ano-Calendário 2001 glosada (R\$ 107.370,12).

29. Acerca de tal parcela, ofereceu-se ao contribuinte a oportunidade de demonstrar a sua liquidez e certeza, tanto em sede de manifestação de inconformidade como em sede recursal, em plena obediência aos princípios de ampla defesa, contraditório e devido processo legal.

30. Ressalte-se que, no presente feito, trata-se de situação que em nada se confunde com a situação de constituição de crédito tributário através de auto de infração, onde, uma vez estabelecido determinado critério jurídico (e fundamentação legal respectiva), posteriormente se altera o critério jurídico e/ou a fundamentação adotado pela autoridade jurídica quando do lançamento, somente nestes casos restando cabível cogitar-se da aplicação dos arts. 145, 146 e 149 do CTN citados pela Recorrente, com, note-se, todos os excertos doutrinários e jurisprudenciais carreados aos autos pelo contribuinte referindo-se a situações de lançamento tributário de ofício através de auto de infração (situação estranha aos presentes autos).

31. Quanto à tese de não utilização de valor dos R\$ 86.261,85, de forma a que se pudesse transmudá-los nos autos em parcela de SN para o ano-calendário de 1996, também rejeito-a. Cediço que, ao se falar em Saldo Negativo de IRPJ apurado para o ano-calendário de 1995 e Saldo Negativo de IRPJ apurado para o ano-calendário de 1996, se está a tratar de direitos creditórios distintos, restando incabível que se possa transmudar parcela inutilizada de um ano-calendário como parcela do ano-calendário subsequente, o que fica bastante claro ao se verificar a diferença de prazos prescricionais para pleito dos diferentes saldos negativos, apurados a cada ano, fato que demonstra objetivamente, de forma singela, que, contrariamente ao afirmado a recorrente, as conseqüências de tal alteração do SN entre anos-calendários diversos não são idênticas.

32. O art. 6º., da Lei nº. 9.430, de 1996, citado pela contribuinte, se refere somente à possibilidade de compensação do saldo negativo apurado para determinado ano-calendário com valores devidos a título de IRPJ de anos subsequentes e à possibilidade de sua restituição, as quais, note-se são efetivadas e informadas à autoridade tributária através de Declarações Próprias (DCTFs, PER/DComps e DIPJs), sendo que somente nesta hipótese de existência de tais declarações (aqui abrangida, na hipótese que se analisa no presente caso, a necessária retificação da DIPJ referente ao saldo negativo do próprio ano-calendário de 1995, que não foi efetuada no presente caso, cf. e-fl. 45/46) caberia se falar em existência de parcela de Saldo Negativo de 1996 ou de 2001 indiretamente vinculada às retenções em análise referentes ao AC 1995.

33. No caso em questão, o que se observa é que nenhuma destas Declarações foi apresentada pelo contribuinte, de forma a suportar sua alegação de “conversão de retenções componentes do Saldo Negativo de 1995 em Saldo Negativo de 1996”, e mais, com a alegação de existência de tal parcela, incontroversamente a esta altura oriunda de retenções referentes ao Saldo Negativo referente ao ano-calendário 1995 (SN AC 1995), só tendo sido trazida à conhecimento da autoridade tributária após em muito expirado o prazo prescricional para restituição/compensação de qualquer parcela de referido SN AC 1995.

34. Violador aos princípios da legalidade, da verdade material e da segurança jurídica seria reconhecer qualquer parcela de Saldo Negativo referente a determinado ano-calendário (nunca declarada como tal) após o prazo prescricional, de forma a que se pudesse extinguir débitos tributários por compensação com tal parcela. Não há que se falar em locupletamento ilícito dos cofres públicos quando da inércia do contribuinte em pleitear direito creditório para fins de compensação, na forma devida.

35. Em linha com tal argumentação, registre-se a clareza dos demonstrativos de e-fls. 119 a 125 e 128/129 (anexados pela recorrente em sua manifestação de inconformidade), que se referem de forma nítida a rendimentos auferidos durante o ano-calendário de 1995, associada à, repita-se, já citada inexistência de qualquer retificação da Recorrente de sua DIPJ referente ao ano-calendário de 1995, itens que suportam, em meu entendimento, a conclusão de se tratar não de equívoco, como tentar fazer crer a recorrente, mas de constatação da existência do direito creditório somente quando já houvera fluído o prazo prescricional para seu pleito.

36. Assim, sem reparos também a decisão recorrida quanto ao não reconhecimento da parcela de R\$ 107.370,12 no ano-calendário de 1996, de forma a refletir, através de compensações de estimativas, no Saldo Negativo do ano-calendário de 2001 que aqui se discute.

Quanto às parcelas não confirmadas a título de IRRF dos anos-calendários de 1996 e 1997 e à solicitação de diligência

37. Acerca da comprovação das antecipações a título de IRRF (retenções) em lide, rezam os arts. 942 e 943 do RIR/99:

Art. 942. As pessoas jurídicas de direito público ou privado que efetuarem pagamento ou crédito de rendimentos relativos a serviços prestados por outras pessoas jurídicas e sujeitos à retenção do imposto na fonte deverão fornecer, em duas vias, à pessoa jurídica beneficiária Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 4.154, de 1962, art. 13, §2º, e Lei nº 6.623, de 23 de março de 1979, art. 1º).

Parágrafo único. O comprovante de que trata este artigo deverá ser fornecido ao beneficiário até o dia 31 de janeiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 86).

Art. 943. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que tratam os arts. 941 e 942 (Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, art. 3º, parágrafo único).

§1º O beneficiário dos rendimentos de que trata este artigo é obrigado a instruir sua declaração com o mencionado documento (Lei nº 4.154, de 1962, art. 13, §1º).

§2º O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos §§1º e 2º do art. 7º, e no §1º do art. 8º (Lei nº 7.450, de 1985, art. 55). (grifei)

38. Assim, com fulcro nos dispositivos acima, de se admitir como comprovação suficiente, para fins de compensação, o comprovante anual de rendimentos/retenção obrigatoriamente oferecido pela fonte pagadora, desde que se possa garantir o oferecimento à tributação das receitas e rendimentos correspondentes, o que pode ser feito pela comparação entre a DIPJ e os rendimentos tributáveis constantes de DIRF e/ou dos comprovantes (informes) de rendimento, conforme disciplinado pelo art. 837 do RIR/99, *verbis*:

Art. 837. No cálculo do imposto devido, para fins de compensação, restituição ou cobrança de diferença do tributo, será abatida do total apurado a importância que houver sido descontada nas fontes, correspondente a imposto retido, como antecipação, **sobre rendimentos incluídos na declaração** (Decreto-Lei nº 94, de 30 de dezembro de 1966, art. 9º). (grifei);

39. Faço notar, porém que, adicionalmente, no caso de ausência do comprovante de rendimentos fornecido pela fonte pagadora e ainda que não tenha a fonte pagadora feito constar em DIRF os rendimentos pagos e a respectiva retenção, entendo haver dispositivo no mesmo Regulamento capaz de evitar que a pessoa jurídica beneficiária seja prejudicada pelo não cumprimento de obrigações de responsabilidade da fonte pagadora, tal como sugerido pela Recorrente. Dispõe, a propósito, o art. 923 do RIR/99:

Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

40. Destarte, em plena obediência ao dispositivo supra, de se aceitar que a escrituração do contribuinte-beneficiário, necessariamente suportada por documentação hábil e idônea, faça prova em seu favor para fins de utilização para compensação do tributo retido, mas, note-se, somente na hipótese em que a referida escrituração garanta que:

a) Houve a efetiva retenção por parte da fonte pagadora (comprovação, através dos registros contábeis, não só do registro das receitas auferidas, mas também de seu recebimento financeiro líquido da retenção em contas ativas de disponibilidade, acompanhado de documentação hábil a suportar tal escrituração, tais como extratos bancários,...);

b) Houve a contabilização do montante alegado de Tributo a Recuperar, coincidente com a retenção mencionada em "a" e

c) As receitas (rendimentos) que deram origem ao tributo retido que se tenciona compensar foram oferecidas a tributação, nos exatos montantes suportados por documentação hábil e idônea, comprobatória de tais receitas e consistente com a retenção efetuada, tais como conjunto de notas fiscais e contratos, com comprovação, ainda, de consistência da escrituração com os valores constantes da DIPJ, oferecidos à tributação.

41. Em plena consonância com este entendimento, cita-se o teor da Súmula CARF nº. 143, *verbis*:

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.

42. Todavia, ressalte-se que, também, em sede de compensação tributária, é do contribuinte o ônus de fornecer tais elementos, de forma detalhada, a esta autoridade julgadora, visto que se está a tratar, no caso das retenções individualizadas, de fatos constitutivos do direito do contribuinte que se analisa (direito creditório que acarreta no posterior direito subjetivo à

compensação), ou seja, incumbindo o ônus probante ao sujeito passivo e não à Fazenda Nacional para fins de sua denegação total ou parcial, em linha com o disposto no art. 373, I do CPC/2015, de reconhecida aplicação subsidiária no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

Lei 13.105/15

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

(...)"

43. Ainda, registre-se a insuficiência da mera declaração em DIPJ, de caráter meramente informativo, como forma de comprovação da efetiva retenção e de liquidez e certeza do direito creditório, ressaltando-se, não há que se falar em impossibilidade de análise quanto a tal parcela do Saldo Negativo, como já amplamente esposado no âmbito do presente voto.

44. Feita tal digressão, observa-se que, no caso concreto em análise:

44.1) Conforme muito bem apontado pela autoridade julgadora de 1ª instância, não houve anexação, aos autos, pelo sujeito passivo, dos informes de rendimento, que se constituiriam em elementos suficientes para fins de reconhecimento das retenções pleiteadas, uma vez comprovado o oferecimento à tributação das receitas correspondentes;

44.2) Não foram apresentados os lançamentos contábeis individualizados que, assim, correspondam individualizadamente às retenções constantes da DIPJ e, ainda, o sujeito passivo limitou seu esforço de comprovação de retenção à anexação de dois e-mails enviados às fontes pagadoras, de e-fls. 345/346. Nada foi produzido no sentido de comprovação da efetiva retenção do montante que se pleiteia;

44.3) Ou seja, entende-se aqui que, em caso de ausência do informe de rendimentos, necessária seria: a) a comprovação da efetiva retenção (através do registro contábil em sua totalidade, suportado por documentação hábil, das receitas auferidas e do recebimento de valores já líquidos da retenção), sem prejuízo, ainda b) da necessidade de evidência de registro contábil do montante de IRPJ a recuperar individualizado para cada retenção efetuada ou, ao menos, que contabilmente se demonstre a consistência plena das retenções pleiteadas com os totais objeto de registro contábil a título de IRPJ a recuperar, note-se, com a contabilidade também suportada por documentação hábil e idônea, além do oferecimento à tributação das receitas correlacionadas (o que, consoante mencionado, não foi produzido no caso em questão).

44.4) Ainda, nenhum elemento probatório ou detalhamento adicional quanto às provas anexadas em sede impugnatória foi realizado no âmbito do Recurso Voluntário de e-fls. 566 a 595.

45. Assim, diante do exposto, entendo serem os elementos carreados aos autos insuficientes de forma a comprovar a liquidez e certeza do direito creditório em lide neste tópico (retenções não confirmadas) pleiteado pelo contribuinte, a quem incumbia o ônus probante relacionado a tal direito, e, assim, voto por negar provimento também quanto à argumentação de mérito da Recorrente concernente às retenções não confirmadas.

46. Quanto à solicitação de diligência subsidiária relativa a tais retenções, como corolário do posicionamento já aqui esposado, no sentido de que, em seara de PER/DComp, o ônus da prova incumbe ao sujeito passivo (com fulcro no art. 373, I do CPC), resta completamente incabível que se cogite de qualquer suprimento à eventual insuficiência probatória para fins de comprovação da liquidez e certeza do direito creditório alegado através de conversão do presente julgamento em diligência.

47. Ou seja, no presente caso, uma vez estabelecido que é do contribuinte, em seara de compensação, o ônus probatório acerca da liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, com fulcro no art. 373, I do CPC/2015 e no art. 170 do CTN, cumpriria ao manifestante trazer, necessariamente até a etapa processual de sua manifestação de inconformidade, na forma do art. 16, §4º. do Decreto n.º. 70.235, de 1972, todos os elementos passíveis de serem admitidos como forma de comprovação do direito creditório em litígio, não cabendo, em nenhuma hipótese, ao Colegiado julgador, através de conversão em diligência ou retorno na marcha processual, suprir eventual ausência probatória ou sua insuficiência, no caso da parte não ter se desincumbido a contento de referido ônus.

48. Assim, quando da inexistência de produção de provas capazes de serem produzidas ou de sua produção insuficiente, em situações jurídicas como a presente, quando a lei estabelece expressamente o ônus probante a qualquer das partes (no caso da compensação, ao Contribuinte), o livre convencimento motivado do julgador não só pode como deve ser firmado no sentido de atribuir os consectários legais da não comprovação à parte que não se desincumbe satisfatoriamente do ônus também legalmente estabelecido (no caso, manifestando-se pela inexistência de direito creditório e consequente não homologação da compensação que utilizou o direito creditório, não satisfatoriamente comprovado quanto à sua liquidez e certeza);

49. Ou seja, entendo que, nesta hipótese, onde se verifica comprovação falha ou inexistente pela parte a quem incumbiria tal ônus comprobatório, não se está diante de qualquer tipo de empecilho ao julgamento que justifique um retorno na marcha processual, encaminhando-se novamente o processo à autoridade preparadora ou, ainda, a realização de diligência, que resta, assim, prescindível para que se manifeste o julgador acerca do litígio, devendo-se, em tais situações, considerar o direito creditório (não suficientemente provado quanto à sua liquidez e certeza) como direito inexistente, fulminado assim o direito subjetivo à compensação tributária que se utiliza deste montante.

50. Tal posicionamento aqui esposado é amplamente prevalecente no âmbito deste CARF, conforme jurisprudência que abaixo se colaciona.

DILIGÊNCIA OU PERÍCIA. Indefere-se o pedido de diligência ou perícia, cujo objetivo é instruir o processo com as provas que o recorrente deveria produzir em sua defesa, juntamente com a peça impugnatória ou recursal, quando restar evidenciado que o mesmo poderia trazê-las aos autos, se de fato existissem. (Acórdão n.º. 102-48.141, sessão de 25/01/2007)

DILIGÊNCIA E PERÍCIA. NEGATIVA. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. É incabível a realização de diligência ou perícia para responder a quesitos de natureza legal, cujo conhecimento seja elementar ou que se refiram a prova passível de produção unilateral pelo contribuinte.(Ac. 3302-01.280, sessão de 09/11/2011, Relator José Antonio Francisco)

51. Resumidamente, entendo que, no caso em questão, os elementos probatórios ausentes, necessários à comprovação de liquidez e certeza do direito creditório da parcela de retenções não confirmadas, estavam na esfera de sua possibilidade de produção unilateral do sujeito passivo, e, assim, diante do exposto, voto por também negar provimento à solicitação da atuada de conversão em diligência quanto às retenções não confirmadas.

Conclusão

52. A partir do acima exposto, afastadas todas as alegações e solicitações do sujeito passivo, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo-se em sua integralidade a decisão de 1ª. instância recorrida.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior