



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

Processo nº 12448.919251/2012-31
Recurso nº Voluntário
Resolução nº **1301-000.449 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 17 de agosto de 2017
Assunto COMPENSAÇÃO
Recorrente SERES SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO E SELEÇÃO DE PESSOAL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, CONVERTER o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

(assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente), Amelia Wakako Morishita Yamamoto, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Flávio Franco Corrêa, Jose Eduardo Dornelas Souza, Milene de Araujo Macedo, Roberto Silva Junior e Bianca Felicia Rothschild.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância que julgou procedente em parte a manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório, que homologou parcialmente a compensação declarada pelo PER/DCOMP nº 30622.99604.180510.1.7.02.2599 e não homologou as compensações declaradas pelos PER/DCOMP nº 11373.44041.251110.1.3.02-4347, 03559.12734.150408.1.3.02-0199, 07610.81372.190209.1.3.02-5873, 42470.33738.140308.1.3.02-0122,

38647.74443.090408.1.3.02-3639, 38919.26948.270509.1.3.02-9402 e
13536.27192.110512.1.7.02-2040, com vistas à efetivação do encontro de contas entre débitos tributários e crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ do segundo trimestre do ano-calendário de 2007.

Alega a recorrente que o saldo negativo supracitado é o total do IRPJ retido na fonte, no valor de R\$ 459.548,60, tendo em conta que o IRPJ calculado na DIPJ é igual a zero, para o referido trimestre. Todavia, consta no Despacho Decisório, à fl. 12, que a autoridade fiscal só confirmou a importância de R\$ 37.995,52, a título de IRPJ retido na fonte. Assim, a autoridade fiscal apurou saldo negativo de IRPJ do segundo trimestre de 2007 igual a R\$ 37.995,52, o que não bastou para compensar integralmente os débitos de PIS/PASEP e COFINS referentes ao mês de janeiro de 2008, nos valores de R\$ 23.248,59 e R\$ 106.631,60, respectivamente. Nesses termos, não restou saldo negativo de IRPJ do segundo trimestre de 2007 disponível para as compensações declaradas nos PER/DCOMP nº 11373.44041.251110.1.3.02-4347, 03559.12734.150408.1.3.02-0199, 07610.81372.190209.1.3.02-5873, 42470.33738.140308.1.3.02-0122, 38647.74443.090408.1.3.02-3639, 38919.26948.270509.1.3.02-9402 e 13536.27192.110512.1.7.02-2040.

Com o julgamento da manifestação de inconformidade, proclamou-se que o total de retenções na fonte alcançou a importância de R\$ 369.842,39, por força do reconhecimento do crédito adicional de R\$ 331.846,87, uma vez acolhidos “os valores informados em Dirfs das fontes pagadoras, mesmo que com códigos de arrecadação e CNPJs diversos dos indicados na manifestação e na Dcomp, desde que o código seja relativo ao tributo em tela e os CNPJs básicos sejam coincidentes.” Assim, deduzindo-se o IRPJ devido no período (zero), determinou-se que a recorrente dispunha de saldo negativo de IRPJ, para o segundo trimestre de 2007, no valor de R\$ 369.842,39 (R\$ 369.842,39– zero).

Decisão de primeira instância assim ementada, à fl. 343:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Período de apuração: 01/04/2007 a 30/06/2007

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. RETENÇÃO NA FONTE. CRÉDITO.

Tendo havido retenção na fonte de IRPJ, o correspondente saldo negativo pode ser utilizado como crédito para fins de compensação com outros tributos."

Ciência da decisão de primeira instância em 15/07/2015, à fl. 428.

Recurso a este Colegiado às fls. 431/451, com entrada na repartição de origem no dia 14/08/2015, conforme fl. 431. Nessa oportunidade, aduz que é pessoa jurídica de direito privado, submetida ao regime de tributação com base no lucro real trimestral, e que apurou, no segundo trimestre de 2007, saldo negativo de IRPJ, no valor de R\$ R\$ 459.548,60, oriundo de retenções efetuadas pelas fontes pagadoras, no total de R\$ 459.548,60, de acordo com o indicado na DIPJ do exercício. Além disso, acrescenta o seguinte:

1) considerando aquele crédito, coube-lhe transmitir, como de fato transmitiu, o PER/DCOMP nº 30622.99604.180510.1.7.02.2599, com objetivo de proceder ao encontro de contas necessário à extinção da dívida tributária;

2) não obstante a entrega regular do referido PER/DCOMP, tomou ciência de que o Despacho Decisório reconheceu parcialmente o crédito pleiteado, limitando o saldo negativo disponível de IRPJ do segundo trimestre de 2007 ao valor de R\$ 37.995,52, sob a justificativa de que inexistia comprovação suficiente das retenções na fonte;

3) irressignada com o citado Despacho Decisório, apresentou, tempestivamente, manifestação de inconformidade à primeira instância, perante a qual comprovou a efetiva existência do crédito informado no PER/DCOMP, mediante documentos hábeis e idôneos;

4) a tal respeito, cabe frisar o decurso do prazo decadencial para a revisão dos valores apurados, referentes ao saldo negativo da DIPJ/2008 e lançados em DCTF, já que transcorrido o interregno superior a cinco anos do fato gerador (31/12/2007);

5) não bastassem os documentos já juntados, como as notas fiscais correspondentes aos maiores tomadores de serviços, a recorrente anexa ao presente recurso os extratos bancários do mesmo período, a fim de comprovar definitivamente a integralidade do crédito pleiteado;

6) à luz do extrato da conta corrente, em anexo, o valor bruto da nota fiscal, descontando as retenções, equivale ao valor pago à recorrente, razão por que o Fisco Federal não pode, sob pena de enriquecimento sem causa, cobrar algo que foi retido pelas tomadoras de serviços e recolhidos ao Erário;

7) malgrado o reconhecimento do crédito adicional de R\$ 331.846,87, em sede de primeira instância, a autoridade julgadora *a quo* não foi transparente na prolação da decisão recorrida, pois deixou de explicar o modo pelo qual apurou o valor do antedito adicional, já que se limitou a dizer que verificara, nas DIRF dos tomadores de serviços, que os valores retidos seriam diversos;

8) a respeito do subitem anterior, chama a atenção o fato de ter declarado crédito proveniente de retenções de IRPJ, efetuadas pela fonte inscrita no CNPJ com raiz nº 33.781.055, no valor total de R\$ 397.921,22 (R\$ 143.106,18 + R\$ 254.815,14), enquanto o julgador *a quo* só reconheceu o montante de R\$ 171.505,13, sem justificar o critério e a metodologia de apuração do valor encontrado;

9) pelas DIRF juntadas aos autos pelo julgador *a quo*, verifica-se que os valores por elas indicados se referem ao total das retenções de tributos durante todo o ano-calendário de 2007, sem evidenciar a parcela relativa ao período de apuração em exame (2º trimestre de 2009);

10) percebe-se, por conseguinte, a falta de transparência no critério utilizado pelo acórdão recorrido, o que impossibilitou a discussão das razões determinantes ao provimento parcial do crédito de R\$ 331.846,87, declarado em PER/DCOMP;

11) assim, a glosa de crédito com o pretense suporte na não confirmação do imposto de renda retido na fonte é um descompasso com a realidade, pois o imposto de renda lhe foi retido como forma de antecipação do IRPJ devido ao final do trimestre;

12) desse modo, resta efetivamente comprovado que detém crédito no montante de R\$ 89.706,21 além daqueles já reconhecidos, de R\$ 37.995,52 e R\$ 331.846,87, relativos ao imposto de retido na fonte no segundo trimestre de 2007. Tais valores integram incontestavelmente a composição do crédito do saldo negativo do IRPJ do segundo trimestre de 2007, sendo que as provas ora apresentadas se sobrepõem a quaisquer discussões, sob pena de enriquecimento sem causa da Fazenda Pública;

13) em casos análogos, a jurisprudência administrativa pátria tem reiterado que, uma vez demonstrado o erro no preenchimento de documentos fiscais e constatada a existência do crédito, deve a verdade material prevalecer sobre a formal, reconhecendo-se o crédito e homologada a compensação declarada;

14) mesmo quando o CARF não homologa diretamente as compensações transmitidas com equívocos materiais, este órgão julgador determina o retorno dos autos à DRF de origem, para que seja reapreciado o crédito postulado em PER/DCOMP, levando em consideração o erro no preenchimento;

15) o procedimento de compensação deve ser pautado pela imparcialidade, cabendo à autoridade julgadora buscar os elementos de prova necessários à formação de sua convicção, objetivando alcançar a verdade dos fatos, independentemente da forma pelas quais tais elementos foram exteriorizados;

16) caso o Colegiado entenda pela impossibilidade de apreciar o mérito, a recorrente deve ser chamada a demonstrar a legitimidade do crédito, porquanto a autoridade fiscal deixou de intimá-la para justificar as diferenças e apresentar documentos hábeis à comprovação de seu direito creditório, incorrendo em total violação ao princípio da verdade material, que rege o processo administrativo tributário;

17) não fosse assim, a Receita Federal do Brasil não teria editado a Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC nº 6/2007, a qual, ao definir procedimentos relativos ao tratamento de pedidos de restituição, ressarcimento e declarações de compensação formalizadas mediante PER/DCOMP, determinou que, nas verificações de divergências relacionadas ao crédito tributário utilizado nas declarações, a Receita Federal do Brasil deve previamente intimar o contribuinte a demonstrar a regularidade do crédito;

18) tal entendimento é corroborado pela jurisprudência administrativa, em consonância com o que se depreende do acórdão nº 12-39.074, pelo qual a 7ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro anulou despacho decisório proferido nos autos do processo administrativo nº 10725.900.095/2008-15, ao argumento de que a ausência de intimação do contribuinte para comprovar a regularidade do crédito utilizado em procedimento de compensação viola a Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC nº 6/2007;

19) portanto, a expedição de Despacho Decisório sob o fundamento de que o crédito não seria suficiente, sem a prévia intimação ao contribuinte, ou mesmo a baixa dos autos para realização de diligência fiscal, incorre em nulidade, nos termos do art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235/72 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal Federal - reproduzido pelo art. 12, inciso II, do Decreto nº 7.574/11);

20) diante deste cenário, é preciso ressaltar que a autoridade fazendária deve obediência às regras positivadas, sejam elas estabelecidas por diplomas legais ou por atos

normativos internos de conduta e execução, emanados dos órgãos da Administração Pública, como é o caso da Receita Federal do Brasil;

21) uma vez presentes os fatos acima expostos, não resta alternativa distinta da pronúncia de nulidade parcial da decisão recorrida, em face da violação aos princípios da verdade material, contraditório e ampla defesa, afora o descumprimento da Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC nº 6/2007, motivos que impelem a conversão do julgamento em diligência para que a recorrente seja intimada a provar a legitimidade da parcela do crédito vindicado não reconhecida pelo acórdão recorrido;

22) por todo o exposto, a recorrente requer:

- (a) seja admitido, processado e julgado o presente recurso voluntário, produzindo os efeitos que lhe são próprios, com a suspensão da exigibilidade de todos os créditos tributários objeto de compensação com crédito de saldo negativo de IRPJ do segundo trimestre de 2007, mormente aqueles dos processos de cobranças nº 12448.920724/2012-43, 12448.920725/2012-98, 12448.920726/2012-32, 12448.920727/2012-87 e 12448.724760/2013-69;
- (b) seja reconhecido o decurso do prazo decadencial relativo para a glosa do saldo negativo de IRPJ do segundo trimestre de 2007, a implicar homologação integral da compensação em exame e cancelamento das
- (c) sejam acolhidas as razões ora aduzidas, a fim de que se reconheça o direito creditório ora discutido, homologando-se integralmente a compensação declarada no PER/DCOMP nº 30622.99604.180510.1.7.02.2599, cancelando-se os valores apontados como devidos nos processos de cobrança nº 12448.920724/2012-43, 12448.920725/2012-98, 12448.920726/2012-32, 12448.920727/2012-87 e 12448.724760/2013-69; e
- (d) caso se entenda pela impossibilidade de julgamento do mérito, seja determinado o retorno dos autos à DRJ para o efetivo exame dos documentos juntados aos presentes autos, relativamente à parcela do crédito não reconhecido pelo acórdão recorrido e, em cumprimento à Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/CACAJ/ COTEC Nº 6/ 2007, seja convertido em diligência o presente julgamento, de forma que haja intimação da recorrente para demonstrar a legitimidade dos créditos, declarando-se parcialmente nulo o acórdão recorrido na parcela que não reconhece o direito do crédito da recorrente.

É o relatório.

Voto

Na interposição deste recurso, foram observados os requisitos de recorribilidade. Dele conheço.

Primeiramente, a questão alusiva à decadência estabelecida no § 4º do artigo 150 do CTN, para *"qualquer questionamento a respeito do valor apurado a título de Saldo Negativo de IRPJ, no ano- calendário de 2008, bem como dos elementos da formação da base de cálculo e das informações escrituradas na DIPJ/2008"*.

Para o deslinde da questão, mostra-se necessário descortinar que o PER/DCOMP nº 30622.99604.180510.1.7.02-2599 foi transmitido pela recorrente no dia 18/05/2010 (fl. 3), em retificação ao PER/DCOMP nº 09565.54785.180208.1.3.02-1710, com vistas à compensação entre o alegado crédito decorrente do saldo negativo de IRPJ do segundo trimestre do ano-calendário de 2007, no valor de R\$ 459.548,60, e os débitos de PIS/PASEP e de COFINS, de janeiro de 2008, nos valores de R\$ 23.248,59 e R\$ 106.631,60, respectivamente. A diferença entre o crédito e o débito mencionados também foi objeto de compensação com débitos tributários informados nos PER/DCOMP nº 11373.44041.251110.1.3.02-4347, 03559.12734.150408.1.3.02-0199, 07610.81372.190209.1.3.02-5873, 42470.33738.140308.1.3.02-0122, 38647.74443.090408.1.3.02-3639, 38919.26948.270509.1.3.02-9402 e 13536.27192.110512.1.7.02-2040, conforme fls. 12.

A compensação veiculada por PER/DCOMP pode se tornar definitiva, por homologação tácita, após o intervalo de cinco anos, contados da data da transmissão do documento que a veicula, na forma do § 5º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996:

“Art. 74

.....

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

Levando-se em conta que a transmissão do PER/DCOMP nº 30622.99604.180510.1.7.02-2599, data de 21/05/2012, a homologação tácita da compensação por ele veiculada só poderia ocorrer em 18/05/2017. Entretanto, o Despacho Decisório, à fl. 12, data de 06/06/2013, cientificado à recorrente no dia 17/06/2013, à fl. 322. Nesses termos, revela-se patente que não houve homologação tácita da compensação declarada, pois a autoridade fiscal agiu dentro do lapso temporal de que dispunha para revê-la. E se podia revê-la dentro desse interregno, podia averiguar a certeza e a liquidez do crédito oferecido ao encontro de contas. Porém, nada nos autos demonstra que a autoridade fiscal promoveu alteração na base de cálculo do tributo, efetuando adição de receitas omitidas ou adicionando despesas ou custos indedutíveis, como também não houve recálculo do tributo devido com a aplicação de alíquota ou coeficiente de apuração distinto daquele que fora empregado pela recorrente. Enfim, nada nos autos denota que houve lançamento tributário, como tal definido *"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"*, nos termos do artigo 142 do CTN. Distintamente, o que se vê nos autos é a atuação da autoridade

fiscal em busca da comprovação dos créditos que a recorrente registrou como antecipação do tributo devido apurado na DIPJ. Por conseguinte, é descabida a afirmação de que a autoridade fiscal burlou a regra decadencial do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do artigo 173, inciso I, do mesmo Código. Tal argumento tem o objetivo de iludir o julgador, desviando-o para um tema que não diz respeito ao fenômeno jurídico ocorrido. Em face, pois, do exposto, proponho a rejeição da preliminar de decadência.

Na questão subsequente, a recorrente salienta que, malgrado o reconhecimento do crédito adicional de R\$ 331.846,87, em sede de primeira instância, a autoridade julgadora *a quo* não foi transparente na prolação da decisão recorrida, pois se limitou a dizer que verificara, nas DIRF dos tomadores de serviços, que os valores retidos seriam diversos.

A tal respeito, examinando a decisão recorrida, à fl. 345, vislumbra-se o seguinte trecho do voto onde o relator da instância *a quo* conecta os fatos apurados à decisão tomada em relação a cada uma das fontes pagadoras, registrando, no quadro anexo, o resultado da análise por ele efetuada:

“Tendo-se (sic) em vista as “Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas” constantes do detalhamento da análise de crédito referido no parágrafo anterior e em face da manifestação, fez-se a comparação dos valores nela indicados e que não foram confirmadas ou o foram parcialmente no despacho decisório, com as Dirfs apresentadas pelas fontes pagadoras informadas (fls. 334 a 342).

O valor efetivamente comprovado, já deduzido do reconhecido parcialmente no despacho decisório (considerado o valor zero para o caso de valor reconhecido nesse despacho ser maior do que o confirmado em Dirf), consta na última coluna de quadro ao final deste voto (fl. 343).

Conforme destacado no referido quadro, foram aceitos os valores informados em Dirfs das fontes pagadoras, mesmo que com códigos de arrecadação e CNPJs diversos dos indicados na manifestação e na Dcomp, desde que o código seja relativo ao tributo em tela e os CNPJs básicos sejam coincidentes.”

Com o trecho acima reproduzido, o relator da instância *a quo* expôs os critérios e a metodologia empregados na elaboração do quadro anexo ao acórdão recorrido, que apresenta a configuração abaixo:

Anexo – Retenção – Dirf – Confirmações

Fonte pagadora	Código de receita Dcomp/Dirf	Informado na Dcomp	Informado na Manif. De Inconformidade	Confirmado no Despacho Decisório	Confirmado em Dirf Julgamento	Concedido Julgamento
00.299.904/0001-60	1708	3.040,63	3.040,63	3.040,61	0,00	0,00
00.322.818/0001-20	6256/6190	12.512,94	12.512,94	0,00	12.617,01	12.512,94
00.880.446/0001-58	1708	61,14	41,31	41,31	0,00	0,00
01.104.937/0001-70	1708/6190	2.813,79	2.813,79	0,00	2.812,95	2.812,95
02.423.998/0001-62	1708	442,82	442,82	387,87	387,87	0,00
02.904.545/0006-62	1708	177,33	177,33	0,00	126,68	126,68
03.279.285/0009-97	1708	181,33	181,33	0,00	228,90	181,33
03.784.250/0002-39	1708	124,12	124,12	0,00	0,00	0,00
04.206.050/0044-10	1708	94,90	94,90	0,00	0,00	0,00
04.337.040/0001-84	1708	12,29	12,29	0,00	0,00	0,00
04.481.098/0001-05	1708	486,27	486,27	0,00	0,00	0,00
05.422.000/0001-01	1708	42,87	42,87	0,00	0,00	0,00
05.740.498/0001-42	1708	38,00	38,00	0,00	0,00	0,00
06.148.553/0001-72	1708	13,23	13,23	0,00	0,00	0,00
07.144.357/0001-92	1708	137,49	137,49	0,00	0,00	0,00
07.284.063/0001-66	1708	326,38	326,38	286,48	0,00	0,00
07.950.536/0001-17	1708	37,29	37,29	0,00	0,00	0,00
08.017.542/0001-89	1708	23,00	23,00	0,00	0,00	0,00
08.237.510/0001-99	1708	33,65	33,65	0,00	0,00	0,00
08.334.345/0001-93	1708	605,70	605,70	0,00	0,00	0,00
08.789.826/0001-93	1708	18,47	18,47	0,00	0,00	0,00

23.653.694/0001-61	1708	12,66	12,66	0,00	0,00	0,00
27.721.364/0001-17	1708	135,10	135,10	0,00	0,00	0,00
28.872.471/0001-09	1708	40,98	40,98	0,00	0,00	0,00
29.388.352/0011-10	1708	560,07	560,07	0,00	0,00	0,00
32.407.538/0001-01	1708	59,06	59,06	0,00	0,00	0,00
33.000.167/0001-01	6256/6190	550,15	550,15	0,00	550,15	550,15
33.225.616/0001-10	1708	40,64	40,64	26,46	0,00	0,00
33.258.401/0004-48	1708	17,51	17,51	11,67	0,00	0,00
33.273.459/0001-18	1708	10,92	10,92	0,00	0,00	0,00
33.579.376/0002-32	1708	63,23	63,23	0,00	0,00	0,00
33.781.055/0001-35	6256	143.106,18	143.106,18	0,00		0,00
33.781.055/0016-11	6256	254.815,14	254.815,14	0,00		0,00
33.781.055/0015-30	6190				143.106,17	143.106,17
33.781.055/0049-80	6190				171.505,13	171.505,13
34.028.316/0002-94	1708/6190	3.004,84	3.004,84	0,00	0,00	0,00
34.122.002/0001-75	1708	98,30	98,30	97,25	97,25	0,00
34.274.233/0095-84	1708	305,72	305,72	0,00		0,00
34.274.233/0001-02	1708				251,69	251,69
36.536.118/0001-86	1708	193,54	193,54	174,38	174,38	0,00
42.277.434/0001-83	6256/6190	281,88	281,88	0,00	285,96	281,88
42.424.259/0001-00	1708	2.511,83	2.511,83	2.216,81	0,00	0,00
42.563.916/0001-08	1708	88,38	88,38	20,69	0,00	0,00
61.450.292/0001-59	1708	14,28	14,28	0,00	0,00	0,00
64.089.824/0002-43	1708	722,56	722,56	0,00	517,94	517,94
Total		427.856,61	427.836,78	6.303,53	332.662,08	331.846,87

Está claro que o acórdão recorrido admitiu todos os valores declarados em DIRF, independentemente (i) do código de retenção e (ii) da distinção entre CNPJ da matriz e CNPJ de filial. Também não há dúvida de que, confirmando-se a retenção em DIRF, o acórdão recorrido limitou-se ao valor que fora apostado no PER/DCOMP, quando este era inferior ao valor confirmado em DIRF, o que está correto, pois o julgador não pode alterar o planejamento do contribuinte, aumentando, *ex officio*, o montante do crédito a ser compensado, cujo aproveitamento se submete a prazo prescricional. Perceba-se, nesses termos, a aglutinação de todas as retenções, independentemente de código, no que toca ao CNPJ com raiz nº 33.781.055, a traduzir um bloco de um mesmo CNPJ. Assim, o acórdão recorrido autorizou o crédito de R\$ 314.611,30 (R\$ 143.106,17 + R\$ 171.505,13) em relação a este CNPJ com raiz nº 33.781.055, porque tal valor foi confirmado em DIRF, sendo menor que a importância declarada em PER/DCOMP, no total de R\$ 397.921,32 (R\$ 143.106,17 + R\$ 254.815,14).

Em face do exposto, está patente que não há o alegado vício de transparência.

Avançando, no próximo passo, a questão referente à suposta violação às garantias do contraditório e da ampla defesa, por desrespeito à Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC nº 6/2007.

A Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC nº 6/2007 é mera norma *interna corporis* que disciplina, no âmbito do órgão fiscal, a atuação de vários

agentes que intervêm no procedimento de compensação. De modo algum pode-se acolher a tese de que o eventual desrespeito a tal disciplina administrativa reflita possível violação às garantias do contraditório e da ampla defesa. Como é cediço, no procedimento de compensação, o direito ao contraditório e à ampla defesa nasce apenas no momento em que a autoridade fiscal não homologa a compensação declarada pelo contribuinte, conforme § 9º do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, introduzido pela Lei nº 10.833/2003, *verbis*:

“Art. 74

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

E mais: a teor do § 10 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, cabe recurso ao CARF da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade. Já por força do § 11 do citado artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, é lícito afirmar que o recurso voluntário ao CARF e a manifestação de inconformidade são espécies do recurso previsto no inciso III do artigo 151 do Código Tributário Nacional, além de se submeterem ao rigor do Decreto nº 70.235/1972, *verbis*:

§ 10. Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

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

A linha diretiva que ressaí dos §§ 9º a 11 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996 está espelhada no artigo 119, *caput* e §§, do Decreto nº 7.574/2011:

“Art. 119. É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no art. 110, apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 9º, incluído pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 17).

§ 1º Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 10, incluído pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 17; Decreto nº 70.235, de 1972, art. 25, inciso II, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, art. 25).

§ 2º A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam o *caput* e o § 1º obedecerão ao rito processual do Decreto nº 70.235, de 1972 (Título II deste Regulamento), e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação (Lei nº 9.430, de 1996, art. 74, § 11, incluído pela Lei nº 10.833, de 2003, art. 17).

Como se vê, há um conjunto de regras jurídicas que instituiu, no plano legal, o esquema das garantias do contraditório e da ampla defesa plasmadas no texto constitucional, especificamente direcionadas à efetivação do diálogo entre o Estado Fiscal e o administrado, quando este manifesta que pretende compensar, na forma prevista em lei, débitos tributários e supostos créditos em face do mesmo Estado. Nesse esquema, o desenhista institucional estabeleceu que a decisão que não homologa, total ou parcialmente, a compensação declarada pode ser contestada, não os atos anteriores a ela. Portanto, é descabida a assertiva de que a ausência de intimação do contribuinte, destinada à comprovação da regularidade do crédito utilizado em procedimento de compensação, deve acarretar a pronúncia de invalidade da decisão recorrida, por cerceamento ao contraditório e à ampla defesa, tendo em conta que, no esquema legal de defesas do contribuinte, o direito à manifestação de inconformidade não surge antes da emissão da decisão não homologatória da compensação. Tal é o juízo a ser proferido com suporte nos aludidos preceitos normativos, embora exista outra perspectiva que também acena para idêntica conclusão. Repare-se: as disposições normativas do artigo 74, *caput* e §§ 1º, 2º e 5º da Lei nº 9.430/1996 permitem asselar que a transmissão do PER/DCOMP é um ato material pelo qual o contribuinte manifesta a vontade consciente de efetuar a compensação entre débitos e créditos tributários, desde logo concretizada, tal a simultaneidade da execução do ato (transmissão do PER/DCOMP) com os efeitos compensatórios imediatamente gerados, embora a definitividade de tais efeitos esteja condicionada à homologação da compensação pela autoridade fiscal, que dispõe do lapso temporal de cinco anos para realizá-la, sob pena de homologação tácita.

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. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

Por sua vez, a homologação é um ato administrativo mediante o qual a autoridade estatal examina a legalidade de um ato anterior. Nesse cenário, a homologação não tácita da compensação tributária declarada não dispensa a certificação, pela autoridade homologante, da existência e da suficiência do crédito alegado. Essa certificação implica verificação dos supostos fatos geradores do crédito, o que é executado ao longo de uma etapa logicamente antecedente à homologação. Como já foi dito, o direito ao contraditório e à ampla defesa surge apenas após a edição do ato administrativo que não homologa a compensação

declarada. Logo, as verificações anteriores ao ato final da autoridade homologante, enquanto atos despidos de conteúdo decisório, não se submetem às determinações legais que fixaram o contraditório e a ampla defesa. Em outras palavras, antes do despacho decisório da autoridade com atribuição para a homologação da compensação declarada, o trabalho fiscal percorre uma fase administrativa de índole inquisitória, indispensável ao exame da legalidade do declarado encontro de contas. Assim, não procede a tese defensiva que advoga a prática de ato atentatório às garantias do contraditório e da ampla defesa, por desrespeito à Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC nº 6/2007.

Agora, a questão de mérito.

Segundo a recorrente, a DRJ julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo um crédito adicional de R\$ 331.846,87, o que implicou desprezar parte das retenções sofridas, por deixar de validar informações sobre o imposto de renda retido na fonte, provavelmente em decorrência de erro de preenchimento cometido pelas próprias fontes pagadoras das receitas que recebera. Nesse contexto, menciona que, além dos documentos já juntados, como as notas fiscais correspondentes aos maiores tomadores de serviços, anexa ao presente recurso os extratos bancários do mesmo período, a fim de comprovar definitivamente a integralidade do crédito pleiteado. Assim, à luz do extrato da conta corrente, também em anexo, seria possível verificar que o valor bruto da nota fiscal, descontando as retenções, equivale ao valor pago à recorrente, motivo por que o Fisco Federal não pode, sob pena de enriquecimento sem causa, cobrar algo que foi retido pelas tomadoras de serviços e recolhidos ao Erário.

Ocorre que as cópias de notas fiscais inseridas nos autos, às fls. 35/320 e 471/658, não estão acompanhadas dos registros contábeis das receitas recebidas e do crédito decorrente do imposto de renda retido na fonte, o que é imprescindível para a demonstração da existência do crédito e da comprovação de que este decorre da retenção sobre receita contabilizada e submetida à tributação do IRPJ na DIPJ.

No entanto, sob a óptica da recorrente, a glosa de parte do valor oferecido à compensação, sob a premissa de não confirmação do imposto de renda retido pelas fontes pagadoras, equivale a cobrar o imposto de renda em dobro, considerando que este já foi retido na forma de antecipação pelo responsável tributário (fonte pagadora). Seja como for, a recorrente acrescenta que o procedimento de compensação deve ser pautado pela imparcialidade, cabendo à autoridade julgadora buscar os elementos de prova necessários à formação de sua convicção, objetivando alcançar a verdade dos fatos, independentemente da forma pelas quais tais elementos foram exteriorizados.

O imposto de renda retido na fonte poderá formar o saldo negativo a ser restituído ou compensado, sabendo-se que este saldo negativo é o excedente das deduções legais (nas quais se inclui o imposto de renda retido na fonte), em relação ao IRPJ devido, apurado na DIPJ. Ora, o cômputo, entre os créditos, do imposto de renda retido na fonte, que incidiu sobre rendimento sonegado à tributação do IRPJ na DIPJ, aumenta indevidamente o saldo negativo. Por isso, surgidos os indícios do recolhimento do imposto de renda retido na fonte, a autoridade se depara com o pressuposto lógico da restituição/compensação da respectiva importância: a submissão da receita tributada na fonte ao IRPJ apurado na DIPJ, pois, não sendo assim, pode-se incorrer no erro de se deferir a compensação de imposto de renda incidente sobre receita não tributada na DIPJ. Aliás, tal questão é de ordem pública, já que, em nome do interesse público, impõe-se a necessária cautela, vedando-se a restituição de

qualquer valor a título de IRPJ excedente, se não restar comprovado que ocorreu a tributação da receita na DIPJ. Consigne-se que esta Turma já registra precedente em sua jurisprudência, *verbis*:

"RESTITUIÇÃO. IRRF.COMPROVAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO DO RENDIMENTO.

Nega-se a restituição do imposto de renda retido na fonte se o requerente não comprovar que submeteu à tributação do IRPJ o rendimento sobre o qual incidiu a retenção." (Acórdão nº 1301002.075, relator Cons. Flávio Franco Corrêa)

Tal entendimento está em sintonia com a Súmula Carf nº 80:

"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."

Entretanto, tal pressuposto não constituiu fundamento do acórdão recorrido ou do despacho decisório. Nesses termos, para evitar a prolação de decisão com fundamentação supreendente sobre matéria fática, de modo a excluir a impressão de que o Estado-Administração, na dicção do direito a reger o caso concreto, atua como um pestidigitador que esconde uma carta nas mangas para iludir o administrado e, com isso, negar-lhe direitos, proponho, com os olhos voltados para a construção democrática de uma decisão administrativa apta a repercutir na esfera jurídica da recorrente, a descida dos autos à delegacia de origem para que a autoridade fiscal verifique:

a) se as receitas constantes das notas fiscais às fls. 35/320 e 471/658 estão contabilizadas e oferecidas à tributação do IRPJ, na DIPJ do ano-calendário de 2007;

b) qual é o montante das receitas do item anterior;

c) se o imposto de renda retido na fonte que incidiu sobre as receitas constantes das notas fiscais às fls. 35/320 e 471/658 está registrado na contabilidade;

d) qual é o montante do imposto de renda retido na fonte da questão anterior;

e) se a totalidade do imposto de renda retido na fonte da questão anterior consta no balanço de 30/06/2007;

Roga-se à autoridade fiscal a elaboração de relatório circunstanciado, acrescentando considerações que julgar necessárias, dando-se ciência à recorrente do relatório e dos demais dados que forem coligidos na diligência, abrindo-lhe o prazo de 30 dias para se manifestar.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa