ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12448.927054/2012-96

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

Processo nº	12448.927054/2012-96
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**1301-002.595 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de	17 de agosto de 2017
Matéria	COMPENSAÇÃO
Recorrente	SERES SERVIÇOS DE RECRUTAMENTO E SELEÇÃO DE PESSOAL LTDA
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

PROCEDIMENTO DE COMPENSAÇÃO. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INEXIGIBILIDADE.

Ao tempo de sua existência, o mandado de procedimento fiscal não era exigível para fins de instauração do procedimento de compensação.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

OFENSA À NORMA DE EXECUÇÃO CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC n° 6/2007. VIOLAÇÃO AO CONTRADITÓRIO E À AMPLA DEFESA. IMPROCEDÊNCIA.

Eventual desrespeito à Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC n° 6/2007 não constitui violação às garantias do contraditório e da ampla defesa.

DECISÃO RECORRIDA VICIADA. DÉFICIT DE TRANSPARÊNCIA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. COMPREENSÃO DO CRITÉRIO DO JULGADOR. IMPROCEDÊNCIA.

Inexiste o alegado déficit de transparência na decisão recorrida, que se baseara em razoável critério para o cálculo do direito de crédito da recorrente, quando esta explicita que pôde compreender o critério empregado pela instância *a quo*.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. VERIFICAÇÃO. DECADÊNCIA. CTN, ARTIGOS 150, § 4º, ou 173, I. IMPROCEDÊNCIA.

A certificação da certeza e liquidez do crédito decorrente de saldo negativo de CSLL não se submete às regras de decadência dos artigos 173, I, e 150, § 4º, do CTN.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DE CSLL/FONTE. CONSTATAÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. CRITÉRIO DA PROPORCIONALIDADE.

Não se pode reconhecer o crédito decorrente das retenções de CSLL na fonte incidente sobre a totalidade da receita auferida, já que o cotejo de informações coligidas das fontes de receitas permitiu a conclusão de que parte desse total não foi tributado na declaração. Nessa situação, deve-se admitir o crédito decorrente da CSLL retida na fonte, na proporção das receitas tributadas na DIPJ, tendo em conta que a sonegação de receitas tributáveis na DIPJ reduz a CSLL devida e, por consequência, aumenta indevidamente o saldo negativo de CSLL.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, negar provimento ao recurso voluntário.

(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 05942.56292.120508.1.3.03-1571 e não homologou a compensação declarada pelo PER/DCOMP nº 03430.59006.240310.1.3.03-7690, com vistas à efetivação do encontro de contas entre débitos tributários e crédito decorrente de saldo negativo de CSLL do primeiro trimestre do ano-calendário de 2007.

Alega a recorrente que o saldo negativo supracitado é o total da CSLL retida na fonte, no valor de R$ 108.563,50, tendo em conta que a CSLL calculada na DIPJ é igual a zero, para o referido trimestre. Todavia, consta no Despacho Decisório, à fl. 13, que a autoridade fiscal só confirmou a importância de R$ 6.085,15, a título de CSLL retida na fonte.

Assim, a autoridade fiscal apurou saldo negativo de CSLL do primeiro trimestre de 2007 igual a R$ 6.085,15, o que não bastou para compensar integralmente os débitos de PIS/PASEP e COFINS referentes ao mês de abril de 2008. Nesses termos, não restou saldo negativo de CSLL do primeiro trimestre de 2007 disponível para as compensação intentada mediante o PERD/DCOMP nº 03430.59006.240310.1.3.03-7690.

Com o julgamento da manifestação de inconformidade, proclamou-se que o total de retenções na fonte alcançou a importância de R$ 96.154,69, por força do reconhecimento do crédito adicional de R$ 90.069,54 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 a CSLL devida no período (zero), determinou-se que a recorrente dispunha de saldo negativo de CSLL, para o primeiro trimestre de 2007, no valor de R$ 96.154,69 (R$ 96.154,69 – zero).

Decisão de primeira instância assim ementada:

> *"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL*
>
> *Período de apuração: 01/01/2007 a 31/03/2007*
>
> *SALDO NEGATIVO DE CSLL. RETENÇÃO NA FONTE. CRÉDITO.*
>
> *Tendo havido retenção na fonte de CSLL, o correspondente saldo negativo pode ser utilizado como crédito para fins de compensação com outros tributos."*

Ciência da decisão de primeira instância no dia 15/07/2015, à fl. 451.

Recurso a este Colegiado às fls. 454/472, com entrada na repartição de origem no dia 14/08/2015. 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 1º trimestre de 2007, saldo negativo de CSLL, no valor de R$ 108.563,50, oriundo de retenções efetuadas pelas fontes pagadoras, no total de R$ R$ 108.563,50, 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 n° 05942.56292.120508.1.3.03-1571, 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 reconhecera parcialmente o crédito pleiteado, limitando o saldo negativo disponível de CSLL do 1º trimestre de 2007 ao valor de R$ 6.085,15, sob a justificativa de que inexistia comprovação suficiente das retenções na fonte;

3) irresignada 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) contudo, a DRJ julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, reconhecendo um crédito adicional de R$ 90.069,54, o que implicou desprezar parte das retenções sofridas, por deixar de validar informações sobre a CSLL retida na fonte, em função da aplicação do limite percentual de 88,57 %, resultante da relação entre as receitas declaradas na DIPJ do ano-calendário de 2010 e as receitas informadas em DIRF pelas fontes pagadoras, para o mesmo ano-calendário;

5) não é cabível a análise dos valores de receitas tributáveis apresentadas na DIPJ do primeiro trimestre de 2007, a menos que se iniciasse novo procedimento administrativo para criticar a apuração;

6) não é admissível a adoção do percentual de 88,57 %, anteriormente citado, pois inexiste na legislação tributária disposição normativa que autorize o agente fiscal, com base em critério estimado, a limitar crédito proveniente de saldo negativo formado por retenções de tributo pela fonte pagadora de rendimentos, presumindo a inexistência de tributação na declaração;

7) a decisão recorrida valeu-se da receita anual informada pelas DIRF, quando deveria ter considerado receitas e retenções relativas ao saldo negativo da CSLL do primeiro trimestre de 2007, em consonância com o regime de tributação trimestral adotado pela recorrente;

8) o acórdão recorrido criou metodologia de fiscalização não prevista em lei, ao tentar modificar a apuração da CSLL do primeiro trimestre de 2007 sem que tenha havido a emissão de mandado de procedimento fiscal específico, em respeito às regras do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 142 do CTN;

9) qualquer questionamento a respeito do valor apurado no ano-calendário de 2007, no que diz respeito aos elementos da formação da base de cálculo e das informações escrituradas na DIPJ correspondente, deveria observar o prazo decadencial de cinco anos, à luz do artigo 150, § 4º, CTN;

10) a autoridade julgadora jamais demonstrou como encontrara os valores que embasaram a decisão recorrida, pois simplesmente alegou que verificara, nas DIRF dos tomadores de serviços, que havia diferenças, embora, pelo exame das DIRF anexadas aos autos, seja inviável localizar os valores apresentados;

11) nas referidas DIRF, verifica-se que os valores indicados se referem ao total de impostos e contribuições retidos no ano-calendário de 2007. Pode-se ver que não há como verificar os valores referentes ao primeiro trimestre do mesmo ano-calendário;

12) impõe-se que se afaste o mencionado limitador, reconhecendo-se o crédito na integralidade, diante da ausência de fundamentação legal para a aplicação deste critério, até porque a recorrente comprova, por meio da documentação acostada, a existência do crédito relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2007;

13) 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;

14) 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;

15) malgrado o reconhecimento do crédito adicional, em sede de primeira instância, a autoridade julgadora *a quo* 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;

16) as DIRF juntadas aos autos pelo julgador denotam que os valores nelas indicados se referem ao total de impostos e contribuições retidos durante todo o ano-calendário de 2007, por cada fonte pagadora, não sendo possível identificar os valores relativos, apenas, ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2007;

17) desse modo, resta efetivamente comprovado que a recorrente detém o montante de R$ 293.744,34, relativos à CSLL retida na fonte, no primeiro trimestre de 2010. Tais valores integram incontestavelmente a composição do saldo negativo de CSLL/2010, devendo as provas ora apresentadas se sobrepor a quaisquer discussões;

18) 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;

19) 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;

20) a Administração Tributária deve pautar-se pela imparcialidade, buscando o conhecimento dos fatos, independentemente da forma pela qual foram exteriorizados, sempre que for necessário à formação de sua convicção;

21) 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;

22) não fosse assim, a Receita Federal do Brasil não teria editado a Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC n° 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;

23) tal entendimento é corroborado pela jurisprudência administrativa, em consonância com o que se depreende do acórdão n° 12-39.074, pelo qual a 7ª Turma da DRJ/Rio de Janeiro anulou despacho decisório proferido nos autos do processo administrativo n° 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 n° 6/2007;

24) 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 n° 70.235/72 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal Federal - reproduzido pelo art. 12, inciso II, do Decreto n° 7.574/11);

25) 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;

26) 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 n° 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;

27) 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 CSLL do 1º trimestre de 2007, mormente aqueles dos processos de cobrança nº 12448.928786/2012-01 e 12448.929674/2012-60;

(b) seja reconhecida a impossibilidade de utilização do limitador de 88,57 % estimado e definido pelo julgador, reconhecendo-se integralmente o crédito proveniente de saldo negativo de CSLL do primeiro trimestre de 2007, homologando-se as compensações vinculadas;

(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 05942.56292.120508.1.3.03-1571, cancelando-se os valores apontados como devidos no processo de cobrança nº 12448.928786/2012-01 e 12448.929674/2012-60, sob pena de violação aos princípios da confiança legítima, verdade material, legalidade, razoabilidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, eficiência e impossibilidade de enriquecimento sem causa, que regem o processo administrativo fiscal; 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

Conselheiro Flávio Franco Corrêa, Relator.

Na interposição deste recurso, reuniram-se os pressupostos 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 no ano- calendário de 2007, bem como dos elementos da formação da base de cálculo e das informações escrituradas na DIPJ correspondente*".

Para o deslinde da questão, mostra-se necessário descortinar que o PER/DCOMP nº 05942.56292.120508.1.3.03-1571 foi transmitido pela recorrente no dia 12/05/2008 (fl. 03), com vistas à compensação entre o alegado crédito decorrente do saldo negativo de CSLL do primeiro trimestre do ano-calendário de 2007.

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 .....*
>
> .....
>
> *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."*

Diante disso, a homologação tácita da compensação veiculada pelo PER/DCOMP citado só poderia ocorrer em 12/05/2013. Entretanto, o Despacho Decisório, à fl. 13, data de 05/12/2012, cientificado à recorrente no dia 17/12/2012, à fl. 414. 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.

Quanto ao tema seguinte, defende a recorrente que o acórdão recorrido criou metodologia de fiscalização não prevista em lei, ao tentar modificar a apuração da CSLL do primeiro trimestre de 2007 sem que tenha havido a emissão de mandado de procedimento fiscal específico, em respeito às regras do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 142 do CTN.

Antes de tudo, vale salientar que o mandado de procedimento fiscal (MPF), hoje extinto, foi instituído pelo artigo 2º do Decreto n° 3.724/2001, cuja redação, na época da expedição do Despacho Decisório, já havia sido alterada pelo Decreto nº 6.104/2007 (já revogado), *verbis*:

> "Art. 2º Os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil serão executados, em nome desta, pelos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído mediante ato da Secretaria da Receita Federal do Brasil. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007)"

Na ocasião, coube aos artigos 2º e 3º da Portaria RFB nº 3.014/2011 (revogada pela Portaria RFB nº 1.687/2014) a regulação das espécies de MPF e dos tipos de procedimentos fiscais sujeitos a controle mediante mandado:

> "Art. 2º-Os procedimentos fiscais no âmbito da RFB serão instaurados com base em Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e deverão ser executados por Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, observada a emissão de:
>
> I - Mandado de Procedimento Fiscal de Fiscalização (MPFF), para instauração de procedimento de fiscalização; e
>
> II - Mandado de Procedimento Fiscal de Diligência (MPFD), para realização de diligência.
>
> Art. 3º-Para fins desta Portaria, entende-se por procedimento fiscal:
>
> I - de fiscalização, as ações que objetivam a verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas

> aos tributos administrados pela RFB, bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior, podendo resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais; e
>
> II - de diligência, as ações destinadas a coletar informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual.
>
> Parágrafo único. O procedimento fiscal poderá implicar a lavratura de auto de infração, a notificação de lançamento ou a apreensão de documentos, materiais, livros e assemelhados, inclusive por meio digital.

No que tange à natureza do MPF, consolidou-se na jurisprudência administrativa o entendimento de que tal instrumento constituía mero meio de controle administrativo, despido, como tal, "de aptidão para interferir no procedimento fiscal regulado pelo Decreto nº 70.235/1972, como também carecia de força jurídica suficiente à subtração do poder de fiscalização conferido à autoridade fiscal por ato normativo aprovado pelo Parlamento, no curso de devido processo legislativo" (acórdão nº 1301-002.102, 1ª TO/3ª CA/1ª SJ, relator Conselheiro Flávio Franco Corrêa).

Quanto à aplicação do MPF, é preciso precedentemente distinguir que o procedimento de compensação abarca atos relacionados entre si e encadeados numa sequência lógica com vistas à extinção do crédito tributário já constituído, ao passo que o MPF se destinava ao controle dos designados:

(i) procedimentos de fiscalização, assim considerados os trabalhos fiscais de verificação do cumprimento das obrigações tributárias, por parte do sujeito passivo, relativas aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), bem como da correta aplicação da legislação do comércio exterior. Essas verificações são aquelas que podem resultar em lançamento de ofício com ou sem exigência de crédito tributário, apreensão de mercadorias, representações fiscais, aplicação de sanções administrativas ou exigências de direitos comerciais (artigo 3º, inciso I, da Portaria RFB nº 3.014/2011); e

(ii) procedimentos de diligência, assim chamadas os trabalhos fiscais voltados à coleta de informações ou outros elementos de interesse da administração tributária, inclusive para atender exigência de instrução processual (artigo 3º, inciso II, da Portaria RFB nº 3.014/2011).

Destaque-se do exposto que o procedimento de compensação não visa à constituição de crédito tributário, porque só os créditos tributários já constituídos podem ser compensados.

Por outro lado, a lei estabelece que o sujeito passivo deve ser punido com a multa isolada, quando se comprove falsidade da declaração de compensação apresentada, na forma do artigo 18 da Lei nº 10.833/2003, com a redação dada pela Lei nº 11.488/2007. Logicamente, a multa em referência deve ser aplicada após a conclusão do procedimento de compensação. Ou seja, uma vez constatada a falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo, deve a autoridade fiscal, ao cabo do procedimento de compensação, determinar a abertura de procedimento de fiscalização para a imposição da multa isolada. Assim, é preciso salientar que o procedimento de compensação não resulta em lançamento de ofício, porque se esgota com a decisão sobre a compensação pretendida. Portanto, procedimento de compensação não se confunde com procedimento de fiscalização. Este pode decorrer daquele, quando for constatada a falsidade da declaração apresentada.

Entretanto, não é de se estranhar que, no curso do procedimento de compensação, o sujeito passivo ou terceiros sejam intimados a prestar esclarecimentos. Nessas circunstâncias, o procedimento de compensação pode dar ensejo à abertura de procedimento de diligência para a obtenção de informações necessárias à conclusão do procedimento de compensação. Aí o que se vê é a instrumentalidade do procedimento de diligência, pois este, nessas situações, apenas cumpre um fim destinado à conclusão do procedimento de compensação.

Nesses termos, realça-se a improcedência do argumento de que o acórdão recorrido criou metodologia de fiscalização não prevista em lei, ao tentar modificar a apuração da CSLL do primeiro trimestre de 2007, sem que tenha havido a emissão de mandado de procedimento fiscal específico, em respeito às regras do processo administrativo fiscal, nos termos do art. 142, do CTN. Como adiantado, não houve procedimento de fiscalização, porque não se verificou o cumprimento da legislação tributária, nem se aplicou a precitada multa isolada, pois o Fisco apenas investigou se havia prova de retenções da CSLL na fonte em montante suficiente à formação do saldo negativo informado. E de modo algum alterou-se a CSLL apurada na DIPJ. Tudo o que se fez não foi além de averiguar se as retenções de CSLL na fonte superavam, ou não, a CSLL que o próprio sujeito passivo apurou em sua DIPJ.

Assim vistos os fatos, rejeita-se a preliminar arguida.

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

A Norma de Execução CODAC/COSIT/COFIS/COCAJ/COTEC n° 6/2007 é 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 ressai 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 nº70.235, 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 n° 6/2007.

A recorrente também salienta que, malgrado o reconhecimento do crédito adicional de R$ R$ 90.069,54, 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. 433, 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 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. 422 a 430).
>
> 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 (fls. 434 e 435).
>
> 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	5952	2.198,46	2.088,99	2.090,23	0	0
00.322.818/0001-20	6190	0	434,01	0	1.862,06	1.862,06
00.322.818/0020-93	5952	0	1.428,06	0		0
00.756.381/0009-90	5952	0	2.441,95	0	2.441,95	2.441,95
00.832.397/0001-88	5952	2.157,39	0	0	0	0
01.104.937/0001-70	6190	0	586,21	0	554,66	554,66
01.206.207/0001-80	5952	416,8	0	0	0	0
01.436.319/0002-08	5952	1.070,17	0	0	0	0
02.618.456/0002-26	5952	223,33	0	0	0	0
02.890.199/0001-04	5952	2.027,35	0	0	0	0
02.904.545/0006-62		0	688,78	0		0
02.904.545/0001-58	5952	0	0	0	1.311,57	688,78
02.939.132/0001-09	5952	0	60,42	0	60,42	60,42
03.052.673/0003-45	5952	0	174,46	0	174,46	174,46
03.279.285/0009-97		0	80,87	0		0
03.279.285/0001-30	5952	0	0	0	80,87	80,87
04.103.194/0001-01		0	55,07	0	0	0
04.481.098/0001-05		0	143,5	0	0	0
05.214.053/0010-10		0	30,16	0		0
05.214.053/0001-29	5952	0	0	231,58		30,16
05.336.454/0001-51	5952	2.068,95	2.068,95	0	0	0
06.148.553/0001-72	5952	80,87	0	0	0	0

07.005.330/0001-19	5952	688,78	0	0	0	0
07.144.357/0001-92	6228	1.862,07	0	0	0	0
07.284.063/0001-66		0	213	0	0	0
07.539.082/0001-96	5952	446,06	0	0	0	0
07.950.536/0001-17	5952	541,92	0	0	0	0
08.084.537/0001-99	5952	174,46	0	0	0	0
08.334.345/0001-93		0	382,87	0	0	0
27.037.167/0001-83		0	248,29	0	0	0
29.388.352/0011-10		0	510,47	0	0	0
29.950.060/0001-57	5952	0	1.070,17	280,47	1.070,17	789,70
30.079.289/0001-47	5952	2.399,34	0	0	0	0
33.000.167/0001-01	5952/6190	263,62	229,23	0	343,84	263,62
33.225.616/0001-10	6228	55.074,27	0	0	0	0
33.273.459/0001-18	5952	55,07	0	0	0	0
33.661.745/0001-50	5952	306,06	306,06	306,05	306,06	0,01
33.754.482/0001-24	5952	0	834,05	143,5	843,75	700,25
33.781.055/0001-35	6228	9.834,42	9.834,42	0		0
33.781.055/0016-11		0	55.074,27	0		0
33.781.055/0015-30	6190	0	0	0	9.899,40	9.834,42
33.781.055/0049-80	6190	0	0	0	55.734,05	55.074,27
33.837.683/0001-95	5952	510,47	0	0	0	0
33.856.394/0013-77	5952	382,87	0	0	0	0
33.856.394/0013-77		0	416,8	0		0
33.858.150/0001-90	5952	18.244,87	0	0	0	0
34.053.942/0001-50	6228	229,23	2.107,21	0	0	0
34.274.233/0095-84		0	263,62	0	0	0
34.274.233/0001-02	5952	0	0	0	329,41	263,62
35.815.653/0001-03		0	1.614,92	0	0	0
36.536.118/0001-86	5952	60,42	0	0	0	0
39.063.771/0001-63	5952	248,29	0	0	0	0
42.163.881/0001-01	5987	0	2.027,35	0	727,96	727,96
42.198.358/0001-10	5952	0	280,47	0	181,77	181,77
42.271.429/0001-63	5952	0	223,33	0	223,33	223,33
42.277.434/0001-83	6228/6190	49,76	49,76	0	56,02	49,76
42.424.259/0001-00		0	2.266,86	0	0	0
42.437.809/0001-74	5952	30,16	0	0	0	0
55.120.513/0001-28	5952	201,01	201,01	0	0	0
60.444.437/0001-46	6228/5952	586,21	18.244,87	0	19.098,04	18.244,87
64.089.824/0002-43	5952	2.441,95	0	0	0	0
Total		104.874,63	108.563,50	2.627,86	95.299,79	92.246,94

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.

Não obstante o exposto acima, a apreciação do suscitado vício de transparência ainda reclama o exame de outros aspectos trazidos à baila, na peça recursal.

Nessa toada, diz a recorrente que não é admissível a adoção do percentual de 80,57 %, resultante da relação entre as receitas declaradas na DIPJ do ano-calendário de 200 e as receitas informadas em DIRF pelas fontes pagadoras, para fins de aferir o crédito proveniente do saldo negativo de CSLL do primeiro trimestre do ano-calendário de 2007, pois inexiste na legislação tributária disposição normativa que autorize o agente fiscal a realizar tal inferência com base em estimativa. Também sustenta que, para proceder ao cálculo mencionado, a decisão recorrida valeu-se da receita anual informada pelas DIRF, quando deveria ter considerado receitas e retenções relativas ao saldo negativo da CSLL do primeiro trimestre de 2007, em consonância com o regime de tributação trimestral adotado pela recorrente. Nesse panorama, assinala que a autoridade julgadora jamais demonstrou como encontrara os valores que embasaram a decisão recorrida, pois simplesmente alegou que verificara, nas DIRF dos tomadores de serviços, que havia diferenças, embora os valores indicados nessas DIRF se refiram ao total de impostos e contribuições retidos no ano-calendário de 2007. Assim, não seria possível verificar os valores referentes ao primeiro trimestre do mesmo ano-calendário, a acarretar o afastamento do mencionado limitador, reconhecendo-se o crédito na integralidade, diante da ausência de fundamentação legal para a aplicação deste critério, até porque haveria prova, por meio da documentação acostada, da existência do crédito relativo ao primeiro trimestre do ano-calendário de 2007.

Nesse ponto, impõe que se dê atenção, por ora, apenas aos argumentos que evocam questões preliminares ao mérito. Tal perspectiva obsta, ainda que temporariamente, a discussão sobre a correção ou a incorreção do critério empregado pela Fiscalização, porquanto o que se quer saber se restringe à existência de clareza suficiente, na decisão recorrida, ao exercício do contraditório e da ampla defesa.

Com efeito, pode-se ver que a própria recorrente menciona, à fl. 457, que o percentual de 88,57 % decorre da relação entre o total das receitas declaradas em DIPJ, para os quatro trimestres de 2007, e o total da receita anual informada em DIRF, para o mesmo período. Portanto, não há o indigitado déficit de transparência que poderia comprometer a efetividade da defesa. Diante disso, propõe-se a rejeição da nulidade suscitada.

Em face do exposto, rejeitam-se as nulidades requeridas.

Agora, passando ao exame do mérito, constata-se que a decisão recorrida valeu-se de um critério segundo o qual o crédito decorrente das retenções de CSLL na fonte não pode ultrapassar a relação percentual entre a receita anual declarada na DIPJ e a receita anual informada nas DIRF. No caso concreto, a receita anual declarada na DIPJ correspondeu a 88,57 %, da receita anual informada em DIRF. Tal percentual foi aplicado pela instância julgadora *a quo* sobre o total das retenções da CSLL/fonte declarado no PER/DCOMP nº 05942.56292.120508.1.3.03-1571, no valor de R$ R$ 108.563,50, apurando-se o crédito de saldo negativo de CSLL disponível para compensação, na importância de R$ 96.154,69.

Como já foi dito, a recorrente articula tese de acordo com a qual inexiste na legislação tributária disposição normativa que autorize o agente fiscal, com base em critério estimado, a limitar o crédito proveniente de saldo negativo formado por retenções de tributo pela fonte pagadora de rendimentos, presumindo a inexistência de tributação na declaração. Além disso, a defesa destaca que a decisão recorrida balizou-se pela receita anual, quando deveria ter considerado receitas e retenções relativas ao saldo negativo de CSLL do primeiro trimestre de 2007, em consonância com o regime de tributação trimestral adotado pela recorrente.

A recorrente pleiteia o reconhecimento do crédito indicado no PER/DCOMP nº 05942.56292.120508.1.3.03-1571, escorando-se nas provas documentais juntadas na impugnação e no recurso voluntário, a partir das quais alega que, como traduz o extrato da conta corrente, em anexo, o valor bruto das notas fiscais acostadas aos autos, 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 já foi retido pelas tomadoras de serviços e recolhidos ao Erário, afinal a retenção da CSLL na fonte é forma de antecipação da CSLL devida ao final do trimestre. Nessas circunstâncias, assinala que as consequências da omissão das pessoas jurídicas tomadoras de serviço que não apresentaram DIRF devem ser imputadas às próprias fontes responsáveis pelos pagamentos efetuados em benefício da recorrente, jamais à beneficiária.

Diante dos argumentos da recorrente, é necessário sublinhar os seguintes fatos, que devem ser levados em conta:

1) as cópias de notas fiscais reunidas na impugnação, às fls. 42/413, não estão acompanhadas dos respectivos lançamentos contábeis e de extratos bancários aptos a comprovar o recebimento do valor bruto do preço do serviço prestado, descontado da CSLL retida na fonte. Tal evidência afasta, por si só, a utilidade dessas notas fiscais para os fins esperados pela recorrente. Isso porque, ainda que as fontes pagadoras das receitas não tenham transmitido a DIRF, admite-se a comprovação do tributo retido na fonte à vista dos registros contábeis acompanhados da nota fiscal (ou fatura) respectiva e do recebimento do valor líquido. Confira-se:

> "RETENÇÕES DE IMPOSTO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. Na hipótese de a fonte pagadora não fornecer o comprovante anual de retenção, sua prova pode se dar por meio dos registros contábeis do beneficiário, acompanhados da nota fiscal ou fatura e da comprovação do valor líquido quitado pela fonte pagadora." (Acórdão nº 1101-000.988 – 1ª Câmara/1ª Turma Ordinária – sessão de 10/10/2013, rel. Conselheira Edeli Pereira Bessa)

Ressalta-se do julgado selecionado a exigência de comprovação da entrada de divisas, o que não se revela factível sem o lastro de terceira pessoa, afinal "ninguém pode constituir título de prova a favor de si mesmo, porque é justificável a suspeita de que quem afirma, ou negue, um dado de fato o faça, ainda que contra a realidade, porém unicamente para favorecer seu próprio interesse"[1];

2) já as cópias de notas fiscais inseridas nos autos no recurso voluntário, às fls. 493/741, não estão acompanhadas dos registros contábeis das receitas recebidas e do crédito decorrente da CSLL retida 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 da CSLL na DIPJ.

A CSLL retida 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 a CSLL retida na fonte), em relação à CSLL devida, apurada na DIPJ. Ora, o cômputo, entre os créditos, da CSLL retida na fonte, que incidiu sobre rendimento sonegado à

[1] MESSINEO apud SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – Função Fiscal, 2ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 56.

tributação da CSLL na DIPJ, aumenta indevidamente o saldo negativo. Por isso, surgidos os indícios do recolhimento de CSLL retida na fonte, a autoridade se depara com o pressuposto lógico da restituição/compensação da respectiva importância: a submissão da receita tributada na fonte à CSLL apurada na DIPJ, pois, não sendo assim, pode-se incorrer no erro de se deferir a compensação de CSLL 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 CSLL 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."*

Considerando, pois, todo o arcabouço probatório, não há necessidade de diligências. Estas só se justificam quando existe dúvida a ser solucionada, o que não se confunde com a carência de prova do alegado.

Ademais, não há censura ao critério empregado pelo julgador de primeira instância, que se valeu da proporção entre a receita total anual, informada em DIRF pelas fontes retentoras da CSLL, e o total anual informado pela recorrente em sua DIPJ. Diga-se, a propósito, que esta Turma registra decisão recente compatível com a posição ora assumida:

> *"IRRF. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. RENDIMENTOS*
>
> *PARCIALMENTE OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO. PROPORCIONALIDADE.*
>
> *É direito do sujeito passivo computar, no saldo negativo apurado ao final do exercício, o imposto retido as sobre as receitas de aplicação financeira efetivamente contabilizadas e reconhecidas na base de cálculo, pois o tributo não pode ser utilizado como sanção pela omissão parcial de receitas, nos termos do art. 3º do CTN, respeitado o princípio da proporcionalidade*." (acórdão nº 1301002.483, relator Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza)

Como já noticiado, aquela autoridade julgadora apurou o montante de R$ 66.221.066,96, correspondente à receita total acusada pelas fontes de retenção da CSLL, auferida pela recorrente no ano-calendário de 2007, ao passo que a receita total declarada em DIPJ, referente ao mesmo ano-calendário, alcançou a cifra de R$ 58.654.045,00. Em outras

palavras, o cotejo entre os dados da DIPJ e das DIRF fez surgir o indício de receitas omitidas, na importância de R$ 7.567.021,96.

Obviamente, não se pode reconhecer o crédito decorrente das retenções de CSLL na fonte incidente sobre a totalidade da receita auferida, já que o cotejo de informações permitiu a conclusão de que parte desse total não foi tributado na declaração. Nessa situação, deve-se admitir o crédito decorrente da CSLL retida na fonte, na proporção das receitas tributadas na DIPJ, tendo em conta que a sonegação de receitas tributáveis na DIPJ reduz a CSLL devida e, por consequência, aumenta indevidamente o saldo negativo de CSLL. Desse modo, o estabelecimento de um limite ao crédito derivado da CSLL retida na fonte, equivalente à proporção das receitas tributadas na DIPJ, obsta a dedução de parcela da CSLL retida na fonte incidente sobre as receitas sonegadas à tributação da CSLL na DIPJ .

Também não há incompatibilidade entre a aplicação de um redutor do crédito fundado na proporção da receita total anual e as retenções trimestrais de CSLL na fonte, desde que o ano-calendário considerado no cálculo da proporção das receitas tributadas na DIPJ abarque o período trimestral das retenções objeto da compensação declarada. De acordo com essa linha de raciocínio, a recorrente deve fazer jus a um montante de crédito originário das retenções de CSLL na fonte na mesma proporção de 88,57 %, aplicado sobre o valor anual total das retenções comprovadas. Acontece, porém, que o total anual confirmado em DIRF das retenções de CSLL, segundo a instância julgadora *a quo*, é igual a R$ 95.299,79, conforme fls. 434/435. Tal montante compreende as retenções de CSLL na fonte sobre receitas tributadas na DIPJ, bem como as retenções de CSLL na fonte sobre as receitas sonegadas à tributação da CSLL na DIPJ. Logo, o crédito da recorrente, derivado das retenções de CSLL na fonte sobre as receitas submetidas à CSLL apurada na DIPJ, deve ser calculado na proporção de 88,57 %, resultando na quantia de R$ 84.407,02. Entretanto, o Despacho Decisório já reconheceu o crédito proveniente de retenção de CSLL na fonte na importância de R$ 6.085,15, enquanto a autoridade julgadora de primeira instância garantiu uma parcela de crédito adicional de R$ 90.069,54, totalizando o montante de R$ 96.154,69. Portanto, a recorrente já assegurou o reconhecimento de saldo negativo de CSLL do ano-calendário de 2007 na importância de R$ 96.154,99, valor superior àquele que lhe seria devido, como resultado da aplicação do percentual de 88,57 % sobre o total das retenções de CSLL informadas em DIRF.

Tendo em conta tais conclusões, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa