



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	15892.000207/2010-34
RESOLUÇÃO	1001-000.797 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	14 de março de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	USINA AÇUCAREIRA BOM RETIRO S/A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem, para intimar a recorrente a juntar provas das retenções na fonte e tributação dos rendimentos mediante a apresentação de documentos contábeis e fiscais que entenda necessários para confirmar a existência do crédito.

Processo referente à assunção de carga extraordinária de que trata o art. 6º da Portaria MF nº 278, de 2025.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Carmen Ferreira Saraiva (Presidente), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado e José Anchieta de Sousa.

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário em face do Acórdão nº 16-84.679 (fls. 2.908 a 2.921) que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e não reconheceu o direito creditório relacionado em duas DCOMPs, relativas ao crédito oriundo de saldo negativo de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), ano-calendário 2005, no montante de R\$ 266.018,15, assim sintetizadas:

PER/DCOMP	Data	Fls.	Crédito original na data da transmissão	Total de débitos da DCOMP	Valor original utilizado na DCOMP	Saldo do crédito original
22297.03451.230206.1.3.02-0671	23/02/2006	2/12	266.018,15	156.804,74	153.084,78	112.933,37
17047.56599.300306.1.3.02-7932	30/03/2006	13/16	266.018,15	116.976,38	112.933,37	0,00

O crédito tributário tinha como origem **retenções na fonte de imposto de renda e débitos de estimativas pagos e compensados** consoante descrito no corpo da declaração de compensação de controle do crédito (PER/DCOMP nº 22297.03451.230206.1.3.02-0671).

Despacho Decisório SAORT/DRF/BAURU/SP nº 1.392/2010, de 21/10/2010 (fl. 445/454) concluiu pela negativa de homologação das compensações declaradas.

A manifestação de inconformidade foi julgada improcedente nos termos da ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2005

APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. LUCRO REAL. DAS DEDUÇÕES DO IMPOSTO DEVIDO E DOS INCENTIVOS FISCAIS (PROGRAMA DE ALIMENTAÇÃO AO TRABALHADOR). PROVA DOCUMENTAL. ÔNUS DA PROVA. INEFICÁCIA DO ATO DE COMPROVAÇÃO DA VALIDADE DAS IMPORTÂNCIAS COMPUTADAS NA DIPJ DO ANOCALENDÁRIO.

O exercício do ônus da prova não se resolve mediante a simples juntada de um acervo documental aos autos do processo, pois, necessária para sua eficácia que se estabeleça uma relação implicacional entre o documento e o fato que se pretende provar. A prova decorre exatamente do vínculo entre o documento e o fato probando. O ônus da prova incumbe ao contribuinte para plena evidenciação da certeza e liquidez do crédito declarado, porquanto a ausência de demonstração satisfatória determina a manutenção dos efeitos da negativa firmada na decisão administrativa.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. LUCRO REAL APURAÇÃO ANUAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE DE RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. CARÊNCIA DE MATERIAL PROBANTE ESSENCIAL À DEMONSTRAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO DECLARADO PELO REQUERENTE.

A instauração da análise da pertinência do indébito tributário oriundo de crédito tributário administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil demanda o cumprimento estrito de requisitos essenciais e formais estabelecidos na legislação de regência. A negativa de reconhecimento do crédito pleiteado mediante decisão administrativa formalizada pela autoridade fazendária competente

implica, como consequência, na inversão do ônus da prova tendente à demonstração ampla e fidedigna da pertinência do fato constitutivo do seu direito.

A validação de importâncias associadas às retenções na fonte do imposto de renda no cômputo do crédito oriundo de saldo negativo de IRPJ, demanda a apresentação de informes de rendimentos anuais adstritos aos valores expressos declaração de compensação de controle do crédito acompanhado de prova inequívoca hábil e idônea que permita a confirmação da legitimidade da mensuração da efetiva retenção na fonte no curso do período-base.

Outrossim, necessária comprovação de que as receitas correlatas foram efetiva e integralmente computadas na determinação do Lucro Real da pessoa jurídica.

Demonstrada a falta de material probante necessário à confirmação da observância de tais circunstâncias no tocante à integralidade das retenções do imposto de renda veiculadas na declaração de compensação, imperativo a manutenção dos efeitos decorrentes da análise do direito creditório.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. REQUISITOS PARA CONFIRMAÇÃO DA ESTIMATIVA MENSAL VEICULADA PELO REQUERENTE PARA COMPOSIÇÃO DA ORIGEM DO CRÉDITO DECLARADO. PARCELA NÃO CONFIRMADA. EFEITOS.

A admissibilidade de reconhecimento do direito creditório proveniente da apuração de saldo negativo de IRPJ demanda o efetivo cumprimento de seus requisitos essenciais determinantes da validação da certeza e liquidez do crédito declarado pelo requerente.

A validação das estimativas mensais que integram o cômputo do saldo negativo declarado reclamam a extinção integral das importâncias confessadas pelo contribuinte.

Não confirmada a extinção por compensação de estimativa mensal veiculada no PER/DCOMP, inadmissível a reforma dos efeitos da decisão expressa no despacho decisório.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

O contribuinte foi intimado em 30/09/2020 (fls. 2.929) e apresentou recurso voluntário em 30/10/2020 (fls. 2.933 a 2.953) sustentando, em síntese: a) nulidade da decisão recorrida, por alteração do critério jurídico do despacho decisório; b) nulidade da decisão, por cerceamento do direito de defesa por ausência de nova intimação para esclarecimento quanto à documentação; c) impossibilidade de glosa dos créditos originários de estimativas objeto de compensação não homologada (ou homologada parcialmente).

É o relatório.

VOTO

Conselheira **Ana Claudia Borges de Oliveira**, Relatora

Da admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade. Assim, dele conheço e passo à análise da matéria.

Das alegações recursais**1. Preliminar de Nulidade – Alteração do Critério Jurídico**

Sustenta o recorrente que a decisão recorrida é nula porque alterou o critério jurídico utilizado no Despacho Decisório (DD).

O Código Tributário Nacional expressa, no bojo do art. 146, a garantia à mudança do critério jurídico do lançamento pela administração tributária, tema este que encontra frequente debate no que diz respeito à possibilidade da autoridade administrativa, após o lançamento, modificar os fundamentos invocados na acusação ou introduzir novos elementos para consubstanciar a fundamentação.

De acordo com o dispositivo legal, a modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa, seja de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, somente pode ser efetivada, com relação ao mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador que venha a ocorrer após a introdução da modificação.

A norma tem como fundamento a proteção à segurança jurídica¹, que se desdobra na boa-fé, na confiança nos atos estatais, na proibição de comportamento contraditório pela administração pública² e no respeito ao princípio constitucional do devido processo legal, onde se incluem o contraditório e a ampla defesa. Além disso, assegura a irretroatividade do ato tributário³ e a garantia constitucional de que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada, nos termos do inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal⁴.

A pretensão de tutelar a segurança jurídica não significa a impossibilidade de mudança na interpretação da lei; a ideia central é que essa alteração não atinja situações já ocorridas e que foram validadas com base em entendimento anterior conferido pela administração pública⁵.

Na busca de um significado do que venha a ser critério jurídico, o Superior Tribunal de Justiça definiu, no julgamento do Recurso Especial nº 1.130.545, sob o rito dos recursos repetitivos (Tema nº 387), que o erro de direito equivale ao equívoco na valoração jurídica dos

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024, p. 704.

² DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 85.

³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 280.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional*. 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 332.

⁵ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. *Direito administrativo*. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 85.

fatos e não pode ser revisto em razão da proibição insculpida no art. 146 do CTN⁶. A Corte Superior de Justiça acolheu, neste julgado, as doutrinas de Paulo de Barros Carvalho⁷ e de Sacha Calmon Navarro⁸ e concluiu que, quando o lançamento requer a alteração do critério jurídico inicialmente adotado quanto à valoração jurídica dada a um fato, revela que há nele erro de direito, visto estar em desacordo com alguma norma jurídica⁹. Nesse caso, a modificação do critério jurídico, se permitida, traria a modificação da norma individual e concreta do lançamento, qualificando um vício material a ensejar a nulidade do lançamento¹⁰.

O Tribunal dispôs, ainda, que o erro de fato autoriza a revisão do lançamento em contraposição ao erro de direito, que impõe a vedação à revisão. A manifestação encontrou fundamento no entendimento de Paulo de Barros Carvalho, no sentido de que o erro de fato é problema *intranormativo* derivado da deficiência nos dados linguísticos informativos ou nas construções de linguagem que servem como prova, podendo viciar tanto o antecedente, quanto o conseqüente da norma. O erro de direito, por sua vez, não se encontra dentro da norma, envolvendo o enunciado de normas jurídicas diferentes, que o autor caracteriza como um problema de ordem *internormativa*¹¹.

Assim, a alteração do critério jurídico do lançamento acontece quando uma norma deixa de ser aplicada ao caso concreto, dando lugar à aplicação de outra norma, já que constatado um equívoco quanto à norma que faria a correta subsunção do texto ao caso, ou seja, havia um erro de direito no lançamento.

De fato, à validade de qualquer lançamento, imprescindível que a norma individual e concreta esteja em adequação com os ditames da norma tributária geral e abstrata¹².

Além disso, a alteração do critério jurídico do lançamento fere o direito constitucional de ampla defesa, já que o contribuinte, ao apresentar sua defesa apresenta insurgência contra um determinado critério e não pode ser surpreendido, posteriormente, por novo critério jurídico se não foi viabilizado que ele apresentasse sua defesa para combater aquele critério.

Vejamos o caso concreto.

De acordo com o DD, para constatar a certeza e liquidez do crédito (art. 170 do CTN), necessário verificar se as informações prestadas na DIPJ estão em consonância com a escrituração contábil do recorrente, já que essas informações “devem estar embasadas na

⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe de 220/2/2011.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 391.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. 857.

⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.130.545/RJ, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 09/08/2010, DJe de 220/2/2011.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Código Tributário Nacional Comentado: em sua moldura constitucional*. 3. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2023, p. 331.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 391.

¹² HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010, p.

escrituração contábil (Livro Diário) do contribuinte, que tem presunção de veracidade e serve para atestar as informações nela prestadas (DIPJ)” (fl. 448).

Partindo dessa premissa, a Fiscalização intimou o recorrente para apresentar:

1. Cópia da Demonstração do Resultado do Exercício (DRE) encerrada em 31.12.2005;
2. Cópia do plano de contas extraídos do Livro Diário;
3. Cópia dos termos de abertura e encerramento do referido livro;
4. Demonstração do valor deduzido a título de PAT.

Em 30.07.2010, o recorrente apresentou documentos e a Fiscalização, ao analisar tais documentos, concluiu que:

- A DRE não foi extraída do Livro Diário;
- Não havia sido apresentado o plano de contas solicitado;
- Os documentos intitulados "Demonstrações Financeiras" referiam-se a parecer de auditores independentes sobre as demonstrações financeiras da incorporadora da empresa em questão (fls. 64 a 135).
- *Não houve apresentação do livro diário (conforme consta na petição, em que se relacionam os documentos entregues), mas sim de impressos em formulário contínuo com a descrição de "Diário Geral" dos meses de janeiro a novembro de 2005 e do Balancete de Verificação de dezembro de 2005 também impresso em formulário contínuo, ambos sem qualquer assinatura dos representantes da empresa.*

A Fiscalização apontou a **necessidade de autenticação do Livro Diário no Registro Público de Empresas Mercantis** e que não servia como “documento hábil e idôneo a comprovar os lançamentos contábeis, os formulários contínuos apresentados pela interessada com a descrição de "Diário Geral". Portanto, não houve atendimento integral da intimação” (fl. 449).

O recorrente foi intimado novamente e quando apresentou documentos a Fiscalização apontou que “a DRE e o Balanço Patrimonial não haviam sido extraídos do livro diário e que não havia sido solicitado o Razão das contas de exclusões ao lucro real, mas sim, os motivos de tais exclusões”. Menciona ainda que:

Os documentos apresentados foram: DRE e Balanço Patrimonial (anexos 1 e 2 - fls. 209 a 211); Plano de contas (anexo 3 - fls. 212 a 323); Balancete de Verificação de dezembro de 2005 impresso em formulário contínuo (anexo 4 - fls. 324 a 360); cópia do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR (anexo 5 - fls.361 a 389); cópia do razão da conta 8.2.2.1.30.28.8200 5 (anexo 6 - fls. 390 a 393); razões das contas de exclusão do lucro real (anexo 7 - fls. 394 a 400) e Balancetes de Verificação dos meses de janeiro a novembro de 2005 impressos em formulário contínuo.

Da análise de tais documentos constatou-se além do já acima exposto, que o plano de contas também não foi extraído do livro diário e, que o Balancete de Verificação do mês

de dezembro de 2005 foi assinado apenas pelo contador, assim como a DRE e o Balanço Patrimonial protocolizados. Portanto, novamente não houve atendimento do solicitado na referida intimação.

Ressalta-se também que os balancetes de verificação dos meses de janeiro a novembro de 2005 não foram solicitados na intimação e também não se encontram assinados. Já os razões das contas de exclusão ao lucro real não coincidem com as informações prestadas na DIPJ. Ademais tais valores referem-se a *despesas não dedutíveis*, conforme denominação da própria conta, e, portanto, devem ser adicionados ao lucro real e não excluídos.

Para justificar a não entrega dos termos de abertura e encerramento do livro diário solicitados, a contribuinte apresenta esclarecimento (fl. 208), que não foi assinado, alegando que o livro diário não foi localizado em função de alagamento no arquivo morto em data anterior, e que tendo em vista o prazo para atendimento da intimação ainda não havia sido possível localizá-los, em função disto, estariam buscando a reimpressão dos mesmos.

Entretanto, a interessada não juntou qualquer prova de sua alegação. Ademais, estabelece o artigo 264, § 10 do Regulamento do Imposto de Renda, que havendo extravio, deterioração, ou destruição de livros, fichas, documentos e papéis de interesse da escrituração a pessoa jurídica deverá publicar, em jornal de grande circulação do local de seu estabelecimento, aviso concernente ao fato e deste dará minuciosa informação, dentro de quarenta e oito horas, ao órgão competente do Registro do Comércio, remetendo cópia da comunicação ao órgão da Secretaria da Receita Federal de sua jurisdição.

A autenticação do Livro Diário, bem como as suas formalidades e os elementos que devem obrigatoriamente compô-lo estão previstos no Código Civil, Lei 10.406/2002 e no Decreto nº 3.000/99

(...)

Logo, a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial apresentados em desacordo com tais formalidades não servem como meio de prova a favor da interessada a fim de se atestar a veracidade das informações prestadas na DIPJ, conforme disposto pelo artigo 923 do RIR/99.

Também não serve como prova o Balancete de Verificação do mês de dezembro de 2005 e o Lalur apresentados desacompanhados do livro diário e demais demonstrações que o compõem, haja vista ser este o instrumento legalmente instituído como apto a comprovar os lançamentos efetuados.

Ademais, referido balancete foi assinado apenas pelo contador, não tendo sido juntada procuração alguma atribuindo-lhe poderes para representar a contribuinte. Portanto, qualquer documento por ele assinado não obriga a empresa.

(...)

No tocante à dedução com o PAT, a interessada foi intimada demonstrá-la, haja vista que o valor deduzido no ano-calendário de 2005 foi superior a despesa informada com referido programa, e que, conforme se constata na DIPJ, não houve excessos nos anos-calendários de 2003 e 2004 a serem transferidos para utilização no ano de 2005.

A contribuinte limitou-se a informar que contemplou as despesas com alimentação do trabalhador nas linhas de "outras despesas" e "outros custos" (fl. 177), afirmando que há identificação de quais são os valores das referidas despesas indicadas mês a mês e apuradas conforme os limites permitidos, juntando planilha por ela elaborada, bem como cópias das DIPJ dos anos-calendário de 2003 a 2005 e cópia dos Lalur dos meses de dezembro de 2003, 2004 e 2005 para comprovar sua alegação.

Tais documentos, entretanto, desacompanhados dos lançamentos efetuados no livro diário, bem como dos documentos que embasaram referidos lançamentos (notas fiscais, etc) são insuficientes para comprovar as despesas com alimentação do trabalhador.

Aliás, tanto as planilhas apresentadas (fls. 136 a 138) como a cópia dos Lalur (fls. 139 a 175) sequer encontram-se assinadas pelo representante da empresa e pelo contador, não servindo como meio de prova.

Assim, não ficando comprovada a veracidade das informações prestadas na DIPJ, ante a ausência da apresentação do livro diário e demais documentos necessários a sua análise, não há como reconhecer o saldo negativo pleiteado, haja vista que não se reveste da liquidez e certeza necessárias ao seu reconhecimento, conforme disposto pelo artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN).

Em suma, o Despacho Decisório entendeu que as provas apresentadas pelo recorrente não estavam aptas a comprovar o direito creditório buscado no pedido de compensação, já que o Livro Diário devidamente autenticado não foi apresentado e ele seria imprescindível para corroborar os demais documentos acostados pelo contribuinte.

Extrai-se da leitura da r. Decisão recorrida que a conclusão alcançada, no mesmo sentido, foi de que o recorrente não se desincumbiu do ônus comprobatório quanto aos documentos apresentados para provar o direito creditório, sem a devida apresentação do Livro Diário com as devidas formalidades exigidas. Assim mencionando:

Em síntese, cumpre ao requerente trazer robusto material probante vinculado às operações que motivaram as retenções efetuadas pelas fontes pagadoras e dos informes de rendimentos anuais por elas emitidos, tudo acompanhado da competente escrituração em contas patrimoniais e de resultado (Demonstrações Financeiras, do Livro Razão, do Livro Diário e LALUR), formalizados à época dos fatos e devidamente assinados acompanhados dos termos abertura e encerramento e registrados no órgão competente, naquilo que couber, e da documentação fiscal específica associada aos fatos jurídicos e das transações correlatas à determinação do saldo negativo de IRPJ. (fl. 2.920).

Da análise das razões do DD, em confronto com aquelas externalizadas na r. Decisão recorrida, observa-se que não houve alteração do critério jurídico. Nos termos explicados, **a alteração do critério jurídico do lançamento acontece quando uma norma deixa de ser aplicada ao caso concreto, dando lugar à aplicação de outra norma**, o que não ocorreu no presente caso.

Do exposto, rejeito a preliminar de nulidade.

2. Preliminar de Nulidade – Cerceamento do Direito de Defesa

Sustenta o recorrente que a decisão recorrida é nula por cerceamento do direito de defesa, uma vez que não realizou nova intimação do recorrente para esclarecer quanto à documentação e, por consequência, teve sua completa desconsideração, ferindo o princípio da verdade material. De acordo com o recorrente, “a simples motivação da decisão no sentido de que os documentos apresentados não se prestam a comprovar a existência do crédito passa a ideia de que referidos documentos não foram sequer objeto de análise detalhada. Isto porque, além dos razões-contábeis e do livro diário apresentados, o Recorrente também apresentou planilha com a memória de cálculo que embasou a apuração dos montantes que teriam sido excluídos a título de PAT” (fl. 2.937).

O processo administrativo fiscal é regido por diversos princípios, dentre eles o da verdade material ou real, que impõe a perseguição pela realidade dos fatos (prática do fato gerador) praticados pelo contribuinte, podendo o julgador, inclusive de ofício, independentemente de requerimento expresso, realizar diligências para aferir os eventos ocorridos.

No processo administrativo fiscal, são nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa (art. 59, II, do Decreto nº 70.235/72), consubstanciado no princípio do contraditório e da ampla defesa que se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de se dar conhecimento da existência dos atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade das partes reagirem aos atos que lhe forem desfavoráveis no processo administrativo fiscal.

Há violação ao direito de defesa do contribuinte quando há descrição deficiente dos fatos imputáveis ao contribuinte ou quando a decisão contém vício na motivação por não enfrentar todos os argumentos capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador, ou que se enquadre em uma das hipóteses do art. 489, § 1º, do CPC.

O devido processo legal pressupõe uma imputação acusatória certa e determinada, permitindo que o sujeito passivo, conhecendo perfeita e detalhadamente a acusação, possa exercitar a sua defesa plena.

Assim, importante ressaltar que o direito ao contraditório e à ampla defesa devem ser plenamente garantidos ao contribuinte desde a ciência do lançamento, sob pena de nulidade pois, nos termos dos arts. 59 do Decreto nº 70.235/72 e 12 do Decreto nº 7.574/11, serão nulas as decisões proferidas com preterição do direito de defesa.

Vale lembrar que a obrigação tributária decorre diretamente da lei (*ex lege*), e não da vontade do contribuinte ou da autoridade fazendária e, além disso, a Administração Pública deve obediência, dentre outros, aos princípios da legalidade, motivação, ampla defesa e contraditório, cabendo, ao processo administrativo, o dever de indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinam a decisão e a observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados – art. 2º, *caput*, e parágrafo único, incisos VII e VIII, da Lei nº 9.784/99. Assim, ao apreciar a prova, o julgador formará livremente sua convicção, podendo determinar as

diligências que entender necessárias, inclusive de ofício, quando entender pela necessidade para formação da sua livre convicção – arts. 18 e 29 do Decreto nº 70.235/72.

No presente caso, a preliminar confunde-se com o próprio mérito do julgado, uma vez que a controvérsia cinge-se à verificação do direito creditório apresentado pelo recorrente e se os documentos apresentados para cumprir com o ônus probatório são suficientes e aptos para essa finalidade.

No mérito, sustentou o contribuinte, outrossim, pela impossibilidade da glosa dos créditos originários de estimativas objeto de compensação não homologada.

De fato, de acordo com o Parecer PGFN/CAT/Nº 88/2014, a jurisprudência majoritária da C. Câmara Superior e a orientação do Parecer Normativo Cosit 02/2018 se "o valor objeto de Dcomp não homologada integrar saldo negativo de IRPJ ou a base negativa da CSLL, o direito creditório destes decorrentes deve ser deferido, pois em 31 de dezembro o débito tributário referente à estimativa restou constituído pela confissão e será objeto de cobrança". Assim, a compensação de estimativa regularmente declarada (PER/DCOMP) tem efeito de confissão de dívida e na hipótese de não homologação da compensação da estimativa que compõe o saldo negativo de CSLL, a Fazenda poderá exigir o débito compensado pelas vias ordinárias, através de Execução Fiscal, sendo que a glosa do saldo negativo formado por estimativas compensadas, acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito, tendo em vista que, de um lado terá a cobrança do débito decorrente da estimativa não homologada por força do que determinam os § 7º e 8º do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e, do outro, haverá redução do saldo negativo gerando outro débito com a mesma origem (Acórdão nº 1402-004.468, publicado em 19 de março de 2020).

Esse entendimento encontra-se consolidado nos termos da Súmula nº 177 do CARF:

Súmula CARF nº 177

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021

Estimativas compensadas e confessadas mediante Declaração de Compensação (DCOMP) integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL ainda que não homologadas ou pendentes de homologação. (Vinculante, conforme [Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021](#)).

Acórdãos Precedentes: 9101-004.841, 1201-003.026, 1201-003.432, 1302-004.400, 1401-004.156, 1401-004.216, 1402-004.226, 1402-004.337, 1401-004.371 e 1302-003.890.

Nesse mesmo sentido:

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO. INDEFERIMENTO EM RAZÃO DE NÃO HOMOLOGAÇÃO DE ESTIMATIVAS COMPENSADAS. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF N. 177.

Na hipótese de compensação de estimativas não homologadas, os débitos serão cobrados com base em Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp), e, por conseguinte, não cabe a glosa dessas estimativas na apuração do imposto a pagar ou do saldo negativo apurado na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ). A compensação regularmente declarada, tem o efeito de extinguir o crédito tributário, equivalendo ao pagamento para todos os fins, inclusive, para fins de composição de saldo negativo. A glosa do saldo negativo utilizado pela ora Recorrente acarreta cobrança em duplicidade do mesmo débito.

(Acórdão 1401-007.306, Relator Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, publicado em 25/11/2024)

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO OCORRÊNCIA

Estabelece-se como tacitamente homologada a compensação objeto de pedido de compensação convertido em declaração de compensação que não seja objeto de despacho decisório proferido no prazo de cinco anos.

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ). COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. ESTIMATIVAS COMPENSADAS NÃO HOMOLOGADAS. SUMULA CARF Nº 177. RECONHECIMENTO DA PARCELAS DO CRÉDITO.

De acordo com a Súmula CARF nº 177 (vinculante), as estimativas compensadas declaradas em DCOMP integram o saldo negativo de IRPJ ou CSLL, mesmo que não homologadas ou ainda pendentes de homologação.

(Acórdão 1004-000.130, Relator Conselheiro Diljesse de Moura Pessoa de Vasconcelos Filho, publicado em 13/05/2024)

Nesse ponto, tem razão o recorrente. Vejamos o caso concreto.

Conforme relatado, o recorrente apresentou duas DCOMPs, relativas ao crédito oriundo de saldo negativo de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), ano-calendário 2005, no montante de R\$ 266.018,15, assim sintetizadas:

PER/DCOMP	Data	Fls.	Crédito original na data da transmissão	Total de débitos da DCOMP	Valor original utilizado na DCOMP	Saldo do crédito original
22297.03451.230206.1.3.02-0671	23/02/2006	2/12	266.018,15	156.804,74	153.084,78	112.933,37
17047.56599.300306.1.3.02-7932	30/03/2006	13/16	266.018,15	116.976,38	112.933,37	0,00

O crédito tributário tinha como origem retenções na fonte de imposto de renda e débitos de estimativas pagos e compensados consoante descrito no corpo da declaração de compensação de controle do crédito (PER/DCOMP nº 22297.03451.230206.1.3.02-0671).

O Despacho Decisório SAORT/DRF/BAURU/SP nº 1.392/2010, de 21/10/2010 (fl. 445/454) concluiu pela negativa de homologação das compensações declaradas, sob o fundamento de que as informações prestadas na DIPJ não estavam em consonância com a escrituração contábil apresentada.

De acordo com o art. 170 do CTN, 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.

Assim, estabelece a Súmula CARF nº 80 que, *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.*

Em relação aos meios aptos a comprovar a retenção da fonte pagadora, o CARF consolidou o entendimento que a prova da retenção não se faz, exclusivamente, pelos comprovantes de retenção, admitindo-se outros meios de prova, conforme o Enunciado da 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.

Nos termos do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, o Regulamento do Imposto de Renda vigente à época, “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” (Art. 923). Assim, ao contrário do que foi mencionado nos autos, não há a **necessidade de autenticação do Livro Diário no Registro Público de Empresas Mercantis** e ele pode, sim, servir como “documento hábil e idôneo a comprovar os lançamentos contábeis.

Nesse mesmo sentido, colaciono trecho do voto proferido pelo Conselheiro Efigênio de Freitas Júnior, no Acórdão 1101-000.171, sessão de 16 de agosto de 2024:

A decisão recorrida, conforme apontado pela recorrente, desconsiderou uma parte dos pagamentos por falta de documentação hábil e idônea e outra parte em razão da falta de autenticação do livro Diário. Veja-se:

(...)

No tocante à comprovação de despesas, o § 1º do art. 9º do Decreto-lei 1.598, de 1977, matriz legal do art. 923, do RIR/99, dispõe que a escrituração regular faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados, desde que comprovados por documentos hábeis de acordo com sua natureza ou preceito legal. Veja-se:

Art. 9º - [...]

*§ 1º - 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. (Grifo nosso) **23. A meu ver, apresentada documentação hábil e idônea e os fatos registrados na escrituração contábil, a falta de autenticação do Livro Diário não é suficiente para afastar a prova do pagamento. Salvo se a autoridade fiscal apontar algum elemento diverso da autenticação que justifique a desconsideração da prova. Aplica-se ao caso a essência sobre a forma.***

(...)

25. Assim, ao elaborar nova planilha, em diligência, a autoridade fiscal deve elencar os valores comprovados mediante documentação hábil e idônea e registrados na contabilidade, ainda que o Livro Diário não esteja autenticado. Caso o documento não seja aceito como prova, deve ser explicado de forma detalhada o motivo.

- Dedução do PAT

Consta na r. Decisão recorrida que, no tocante à dedução com o PAT, o recorrente foi intimado a comprovar, já que o valor deduzindo no ano-calendário de 2005 foi superior a despesa informada com referido programa, e que, conforme se constata na DIPJ, não houve excessos nos anos-calendários de 2003 e 2004 a serem transferidos para utilização no ano de 2005. Como resposta, o recorrente limitou-se a informar que contemplou as despesas com alimentação do trabalhador nas linhas de "outras despesas" e "outros custos" (fl. 177), afirmando que há identificação de quais são os valores das referidas despesas indicadas mês a mês e apuradas conforme os limites permitidos, juntando planilha por ela elaborada, bem como cópias das DIPJ dos anos-calendário de 2003 a 2005 e cópia dos Lalur dos meses de dezembro de 2003, 2004 e 2005 para comprovar sua alegação.

A r. Decisão concluiu que os documentos apresentados pelo recorrente, desacompanhados dos lançamentos efetuados no livro diário, bem como dos documentos que embasaram referidos lançamentos (notas fiscais, etc) eram insuficientes para comprovar as despesas com alimentação do trabalhador. Além disso, tanto as planilhas apresentadas (fls. 136 a 138) como a cópia dos Lalur (fls. 139 a 175) sequer encontram-se assinadas pelo representante da empresa e pelo contador, não servindo como meio de prova.

O entendimento não pode prevalecer, à medida que o reconhecimento do saldo negativo deve ser analisado em conformidade com as provas apresentadas nos autos, não havendo que se falar que a ausência de assinatura pode ser utilizada para não analisar a prova. Desse modo, além de razoável, imprescindível a análise das provas colacionadas pelo contribuinte, razão pela qual há a necessidade de conversão do julgamento em diligência.

Os documentos apresentados pelo recorrente, e devidamente mencionados pela Autoridade Fiscal, devem ser efetivamente analisados para constatar pela existência ou inexistência do direito creditório mencionado.

Os documentos apresentados foram: DRE e Balanço Patrimonial (anexos 1 e 2 - fls. 209 a 211); Plano de contas (anexo 3 - fls. 212 a 323); Balancete de Verificação de dezembro de 2005 impresso em formulário contínuo (anexo 4 - fls. 324 a 360); cópia do Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR (anexo 5 - fls.361 a 389); cópia do razão da conta 8.2.2.1.30.28.8200 5 (anexo 6 - fls. 390 a 393); razões das contas de exclusão do lucro real (anexo 7 - fls. 394 a 400) e Balancetes de Verificação dos meses de janeiro a novembro de 2005 impressos em formulário contínuo.

Em diligência, a autoridade fiscal deve intimar o recorrente a apresentar os registros contábeis de tributos pagos e a respectiva vinculação ao pagamento. No caso de o recorrente declarar a não localização de documentos existentes na própria RFB ou em outro órgão administrativo a autoridade fiscal deve providenciar tal documentação (art. art. 29 do Decreto nº 7.574/2011). Caso a autoridade fiscal entenda não comprovada a causa deverá explicitar os motivos e, se for o caso, reintimar o recorrente a apresentar os elementos que entender necessários.

Diante do exposto, voto pela conversão do julgamento em diligência à Unidade de Origem, para que esta intime a recorrente a apresentar as provas das retenções na fonte e tributação dos rendimentos mediante a apresentação de documentos contábeis e fiscais, que entenda necessários a confirmar (ou não) a existência do crédito.

Deverá ser elaborado um relatório conclusivo e que o contribuinte seja intimado, no prazo de 30 dias, a apresentar as considerações adicionais que entender convenientes, conforme art. 35, § único, do Decreto nº 7.574/2011.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de converter o julgamento do Recurso Voluntário em diligência à Unidade de Origem para intimar a recorrente para juntar provas das retenções na fonte e tributação dos rendimentos mediante a apresentação de documentos contábeis e fiscais que entenda necessários para confirmar a existência do crédito.

Assinado Digitalmente

Ana Claudia Borges de Oliveira