



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10166.724415/2016-17  
**Recurso** Voluntário  
**Resolução nº** **1301-001.127 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 20 de junho de 2023  
**Assunto** DILIGÊNCIA  
**Recorrente** EMPRESA BRASILEIRA DE CORREIOS E TELÉGRAFOS  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, tendo acompanhado o Relator pelas conclusões o Conselheiro Fernando Beltcher da Silva.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso, Rafael Taranto Malheiros (Presidente)

## **Relatório**

Trata o presente de análise de Recurso Voluntário interposto face a Acórdão de 1ª instância que considerou a “Manifestação de Inconformidade Improcedente”, tendo por resultado “Direito Creditório Não Reconhecido”.

2. A Contribuinte apresentou, em 19/05/2016, o Pedido de Restituição (PER), de e-fls. 2/8, no montante de R\$ 139.492.436,16, referente a saldo de tributos retidos na fonte pelos códigos 6190 (IR, CSLL, Cofins e Contribuição ao PIS/Paep) e 3426 (Imposto de Renda), os quais não foram integralmente aproveitados para dedução dos respectivos tributos devidos. Em seu pedido, descreve os motivos das retenções e do pedido de restituição, em síntese:

2.1. As retenções ocorreram entre julho/2011 e maio/2012, em razão de pagamentos efetuados pelo Banco do Brasil à Contribuinte, decorrentes de contrato comercial para prestação de serviços de “Banco Postal” pelo período de 60 meses, a contar de janeiro/2012 (e-fls. 11/30). Os pagamentos totalizaram R\$ 2.829.179.366,89 a título de “Valor Básico de Acesso ao Negócio” e “Valor por Agência”, originando as retenções pelos códigos 6190 e 3426 no valor

Fl. 2 da Resolução n.º 1301-001.127 - 1ª Sejl/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.724415/2016-17

total de R\$ 269.976.508,68 (e-fls. 39/46), conforme disposto na Instrução Normativa RFB (IN) n.º 1.234, de 2012. Abaixo, reproduzem-se os valores retidos, conforme descrição no PER.

Composição dos Tributos Retidos na Fonte - Contrato Banco Postal					
Mês	Período de Apuração	CNPJ	Código Receita	Data de vencimento	Valor Principal
jul/11	15/07/2011	00.000.000/0001-91	6190	29/07/2011	217.350.000,00
jan/12	15/01/2012	00.000.000/0001-91	6190	31/01/2012	47.250.000,00
jan/12	10/01/2012	00.000.000/0001-91	3426	13/01/2012	4.911.364,75
fev/12	29/02/2012	00.000.000/0001-91	6190	15/03/2012	391.141,98
fev/12	29/02/2012	00.000.000/0001-91	3426	05/03/2012	49.198,64
mar/12	15/03/2012	00.000.000/0001-91	6190	30/03/2012	5.362,00
fev/12	29/02/2012	00.000.000/0001-91	3426	05/03/2012	842,51
abr/12	15/04/2012	00.000.000/0001-91	6190	30/04/2012	10.675,48
abr/12	20/04/2012	00.000.000/0001-91	3426	25/04/2012	1.734,65
mai/12	15/05/2012	00.000.000/0001-91	6190	31/05/2012	5.225,53
mai/12	20/05/2012	00.000.000/0001-91	3426	23/05/2012	963,14
<b>Total dos Tributos Federais Retidos na Fonte</b>					<b>269.976.508,68</b>

2.2. Em suas demonstrações contábeis de 2011, registrou os valores em conta de Passivo (Receita a apropriar), e-fls. 134/135. A partir do início da prestação do serviço, em janeiro/2012, os passou a apropriar mensalmente as receitas e as respectivas retenções na fonte na proporção de 1/60 (um sessenta avos), e-fls. 136/148.

2.3. Em 20/12/2013, de comum acordo, foi firmado o distrato, cujos efeitos deram-se a partir de 1º/06/2014, com a consequente devolução dos valores pagos, proporcionais ao prazo remanescente, corrigidos pela taxa Selic e divididos em 3 parcelas anuais (e-fls. 32/37). Remanesceram saldos dos tributos retidos na fonte não aproveitados, proporcionais às receitas não realizadas. Abaixo, reproduzem-se as tabelas apresentadas.

Composição do Saldo Remanescente a Compensar - Resilição Contrato Banco Postal							
Mês	Período de Apuração	CNPJ	Código Receita	Data de vencimento	Valor Principal da Retenção	Valor Compensado até mai/14	Valor a Compensar
jul/11	15/07/2011	00.000.000/0001-91	6190	29/07/2011	217.350.000,00	105.062.500,00	112.287.500,00
jan/12	15/01/2012	00.000.000/0001-91	6190	31/01/2012	47.250.000,00	22.837.500,00	24.412.500,00
jan/12	10/01/2012	00.000.000/0001-91	3426	13/01/2012	4.911.364,75	2.373.826,30	2.537.538,45
fev/12	29/02/2012	00.000.000/0001-91	6190	15/03/2012	391.141,98	185.626,70	205.515,28
fev/12	29/02/2012	00.000.000/0001-91	3426	05/03/2012	49.198,64	23.348,51	25.850,13
mar/12	15/03/2012	00.000.000/0001-91	6190	30/03/2012	5.362,00	2.462,69	2.899,31
fev/12	29/02/2012	00.000.000/0001-91	3426	05/03/2012	842,51	384,30	458,21
abr/12	15/04/2012	00.000.000/0001-91	6190	30/04/2012	10.675,48	4.829,47	5.846,01
abr/12	20/04/2012	00.000.000/0001-91	3426	25/04/2012	1.734,65	791,24	943,41
mai/12	15/05/2012	00.000.000/0001-91	6190	31/05/2012	5.225,53	2.363,97	2.861,56
mai/12	20/05/2012	00.000.000/0001-91	3426	23/05/2012	963,14	439,33	523,81
<b>Totais</b>					<b>269.976.508,68</b>	<b>130.484.072,52</b>	<b>139.492.436,16</b>

  

Tributos	Valor Retido	Valor Compensado	Saldo a restituir
IRPJ	139.573.579,24	67.458.002,69	72.115.576,55
CSLL	28.043.640,74	13.554.002,71	14.489.638,03
PIS	18.228.366,48	8.810.094,14	9.418.272,34
COFINS	84.130.922,22	40.661.972,97	43.468.949,25
<b>Total</b>	<b>269.976.508,68</b>	<b>130.484.072,52</b>	<b>139.492.436,16</b>

2.4. A empresa juntou ao processo a petição de e-fls. 360/362, na qual relata que, em fevereiro/2015, as partes contratantes formalizaram, junto à RFB, processos de consulta à interpretação da legislação tributária, de idêntico teor, indagando acerca do melhor procedimento para obter-se a restituição dos saldos remanescentes dos tributos retidos na fonte em razão da rescisão do contrato.

2.4.1. Para o Contribuinte, a RFB decidiu pela ineficácia do processo de consulta, concluindo, entretanto, por orientar o caso nos seguintes termos:

*“16. (...) parece-nos consectário natural, que o registro contábil de uma receita a apropriar pelo contribuinte contratado deve ser estornado na mesma proporção da receita não reconhecida em face da resilição contratual, ou seja, se houve a devolução de valores recebidos, parece certo que não haverá reconhecimento de receita, e como*

Fl. 3 da Resolução n.º 1301-001.127 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.724415/2016-17

*consequência, os tributos registrados como retidos antecipadamente devem ser estornados na mesma proporção na contabilidade da contratada.*

*16.1 Por outro lado, como a retenção na fonte e o recolhimento efetuado pela contratante o foi em face de evento futuro, que não se concretizou, também parece razoável que, se esta contratante teve os valores que ela antecipou ao contratado, devolvidos por este, em razão da rescisão contratual, cabe à contratante, a solicitação de eventual indébito, mediante a petição e juntada de elementos comprobatórios dos fatos alegados.*

*16.2 Entretanto, a ausência de informações substâncias para resolução da lide, conforme exposto no item '12', é óbice impeditivo para que expressemos entendimento conclusivo em razão da situação, em face de eventual norma aplicável. (Despacho Decisório n.º 26 - SRRF 02, de 09 de junho de 2015, pg. 5)" (negritos do original).*

2.4.2. Posteriormente, para o Banco do Brasil, a RFB concluiu pela Solução de Consulta n.º 160 - Cosit , de 2016 (SC), nos seguintes termos:

*"26. Depreende-se da norma acima [IN n.º 1.234, de 2012] que cabe ao contribuinte a dedução ou a compensação dos valores retidos, limitada ao período de apuração do imposto de renda ou da contribuição. Acrescenta ainda que os valores retidos dentro do mês ou trimestre só podem ser deduzidos dos valores apurados no mesmo período, cabendo ao contribuinte recolher a diferença, se houver, após deduzidas as retenções. Entretanto, se os valores retidos forem superiores aos devidos ou na hipótese de o contribuinte deixar de efetuar a dedução, na forma dos incisos I e III, acima transcritos, resta-lhe apenas a compensação, nos períodos de apuração subseqüentes, observado o disposto no art. 41 da Instrução Normativa RFB n.º 1.300, de 2012, o qual dispõe: [...]"*

3. Em outubro/2017, a autoridade fiscal intimou o sujeito passivo (e-fls. 365/366) a apresentar documentos; em resposta, foram apresentados os documentos de e-fls. 373/976. Em 24/11/2017, o sujeito passivo foi novamente intimado (e-fls. 980/981) a complementar a resposta à primeira intimação, tendo respondido às e-fls. 988/1039.

4. Foi lavrado Despacho Decisório (DD), de e-fls. 1040/1045, concluindo pelo indeferimento do pedido em razão de: falta de comprovação da devolução dos valores ao Banco do Brasil; por não ter sido possível aferir o montante dos tributos retidos na fonte aproveitados na vigência do contrato; por dificuldade da autoridade fiscal para verificar o montante das receitas oferecidas à tributação; e pela impossibilidade de restituição do Imposto de Renda retido na fonte por meio do presente processo. O Contribuinte foi dele cientificado em 05/02/2018 (e-fls. 1048).

5. Irresignado, em 07/03/2018 (e-fls. 1050), o Contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (e-fls. 1063/1071), acompanhada de documentação comprobatória (e-fls. 1055/1142). Em 04/04/2018, a empresa complementou a documentação com recibos dos valores pagos ao Banco do Brasil até 29/03/2018 (e-fls. 1143/1145). Alega, em síntese, que:

5.1. A baixa das retenções registradas no Ativo ocorre contra saldos de tributos a pagar, contabilizados no Passivo, de forma que o resultado da empresa não é afetado pela baixa das retenções, conforme dispõe as normas contábeis.

Fl. 4 da Resolução n.º 1301-001.127 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.724415/2016-17

5.2. No caso do contrato de Correspondente-Banco Postal o benefício econômico foi projetado para ser reconhecido no resultado (registro da receita) de forma linear, pelo tempo de vigência do contrato, ou seja, mensalmente 1/60 dos valores recebidos antecipadamente, com contrapartida no passivo, em observância ao princípio da competência. Destacou o item 4.47 do Pronunciamento Conceitual Básico (R1) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC.

5.3. Em observância às normas contábeis expressas nos pronunciamentos técnicos contábeis, a receita é reconhecida nos períodos em que os serviços são prestados. Destaca os requisitos a serem atendidos para determinar o momento do reconhecimento das receitas.

5.4. Considerando que o reconhecimento da receita ocorreu nos períodos em que os serviços eram prestados, mesmo tratamento deveria ser aplicado ao tributo retido, sob pena de erro na apuração do montante que deveria ser recuperado do tributo recolhido antecipadamente pela fonte pagadora - Banco do Brasil.

5.4.1. O tributo retido como antecipação do devido pelo beneficiário dos rendimentos, é um direito a recuperar e deve ser mantido no ativo até o momento da sua realização. Menciona o item 4.44 do Pronunciamento Conceitual Básico (R1).

5.4.2. Com base no reconhecimento mensal de 1/60 (um sessenta avos) do valor do contrato, os tributos retidos, contabilizados no ativo, também foram realizados na proporção de 1/60 (um sessenta avos).

5.4.3. Cita doutrina para demonstrar que os tributos retidos na fonte e registrados do Ativo são baixados contra Passivo Circulante, reduzindo os respectivos tributos a pagar, contestando os argumentos apresentados no Despacho Decisório.

5.5. Quanto a comprovação dos valores devolvidos ao Banco do Brasil, apresenta comprovantes de quitação das duas primeiras parcelas e 14 comprovantes das subparcelas da terceira parcela, argumentando, no entanto, que tal comprovação não guarda relação com o direito ao indébito tributário.

5.6. Quanto ao argumento da autoridade fiscal de que a restituição só seria possível proporcionalmente aos valores devolvidos, alega que carece de fundamentação legal nos termos do artigo 31 do Decreto 70.235/1972. Menciona o artigo 166 do CTN defendendo que o indébito é devido a quem comprove ter assumido o encargo.

5.7. Quanto ao não cabimento do pedido de restituição do Imposto de Renda, decorre de evento atípico que modificou o patrimônio das partes envolvidas, tendo o pedido sido formalizado a fim de evitar a prescrição do direito.

5.8. A sistemática de rateio utilizada para tributar a receita e deduzir os tributos retidos na fonte pautou-se pelo princípio da competência e no art. 231 do Dec. n.º 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda de 1999 – RIR/99), de forma que somente foi possível constituir saldo negativo de IRPJ sobre as parcelas deduzidas. Não se podia constituir saldo negativo sobre o total das retenções sofridas, pois a receita que originou as referidas retenções não foi levada na totalidade à base de cálculo do lucro real. Assim, ao contribuinte não restou outro caminho para peticionar o direito senão no formato físico.

Fl. 5 da Resolução n.º 1301-001.127 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.724415/2016-17

5.9. A legitimidade do direito pleiteado não pode ser prejudicada por eventual inobservância de obrigação acessória.

5.10. Questiona o entendimento da autoridade fiscal que cita a SC, concluindo que a rescisão do contrato levaria a realização de toda a receita pelo princípio da competência: "como a autoridade fiscal afirma que a rescisão concretiza a realização de toda a receita, se não houve mais prestação de serviços, e se este valor foi devolvido ao Banco do Brasil?"

5.11. Não há fundamentação legal para negar o crédito por ter sido formalizado por meio de pedido de restituição e não pedido de compensação.

5.12. Discorda do indeferimento sob o argumento de que a IN 1.234/2012 não deixa explícita a possibilidade de restituição do IR.

6. Sobreveio deliberação da Autoridade Julgadora de piso, consubstanciada no Ac. n.º 04-46.345 - 4ª Turma da DRJ/CGE, proferido em sessão realizada em 27/07/2018 (e-fls. 1158/1171), de que se deu ciência ao Contribuinte em 06/08/2018 (e-fls. 1175), cuja ementa foi vazada nos seguintes termos:

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF*

*Ano-calendário: 2014, 2015*

*RESTITUIÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.*

*O valor retido relativo ao IR somente poderá ser deduzido do valor do imposto apurado no próprio mês da retenção. Na hipótese em que o valor do IR retido na fonte seja superior ao devido, a diferença poderá ser compensada com o imposto mensal a pagar relativo aos meses subsequentes.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Ano-calendário: 2014, 2015*

*RESTITUIÇÃO DE CSLL, PIS/PASEP E COFINS RETIDOS NA FONTE. POSSIBILIDADE MEDIANTE COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ DO DIREITO CREDITÓRIO.*

*Os valores retidos na fonte a título de CSLL, PIS/Pasep e Cofins que excederem ao valor da respectiva contribuição a pagar no mesmo mês de apuração são passíveis de restituição desde que restem plenamente caracterizados os atributos de certeza e liquidez do direito creditório pleiteado. Ou seja, o crédito pretendido deve ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, bem como pelos documentos que a respalde.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido”*

7. Irresignado, em 06/09/2018 (e-fls. 1177), o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 1178/1196), em que, sinteticamente, repisa os argumentos expendidos nos itens “5.7” a “5.9” e “5.12”, supra, agregando que “[...] nesta oportunidade realiza-se a juntada de novos documentos que detalham as provas já apresentadas”.

**Voto**

Conselheiro Rafael Taranto Malheiros, Relator.

8. O Recurso Voluntário é tempestivo (e-fls. 1175 e 1177), pelo que dele se conhece.

**Prova do direito creditório**

9. Quanto à matéria, no que importa a esta fase do processo, a Autoridade Julgadora de piso assim dispôs:

**“DA COMPROVAÇÃO DO DIREITO**

*Um dos elementos indicados pela autoridade local para o indeferimento do pedido refere-se a falta de comprovação da devolução total dos valores ao Banco do Brasil, uma vez que parte do montante fora parcelada.*

*Embora a comprovação da devolução seja uma importante prova da efetiva rescisão do contrato e da não realização das receitas, a existência de parcelas ainda não devolvidas não se constitui em óbice a restituição em discussão. Contabilmente, a baixa do Passivo (contrato a cumprir) pela rescisão, tanto poderia ser contra caixa/bancos (devolução de valores) como em outra conta de Passivo, como dívida da empresa.*

*Por fim, o que resta e de fato interessa é a comprovação de que os valores pleiteados não foram de fato aproveitados e que os saldos das contas contábeis que registram tais valores são coerentes com as planilhas e relatórios apresentados pelo sujeito passivo. Outro fato importante é o registro contábil do presente pedido, por ocasião da apresentação deste, ou seja, a comprovação de que os valores não continuaram a ser aproveitados nos períodos subseqüentes.*

*Na documentação presente nos autos, não constam extratos da escrituração contábil (ECD) e da escrituração fiscal (ECF) que permitam concluir que os saldos das contas que registram os lançamentos indicados são compatíveis com os valores objeto do pedido.*

*Para o reconhecimento em favor da contribuinte, é necessário que resem plenamente caracterizados os atributos de **certeza e liquidez** do direito creditório pleiteado. Ou seja, o crédito pretendido deve ser comprovado por meio da escrituração contábil e fiscal, **bem como pelos documentos que a respalde.***

*De acordo com o § 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430/96, aplica-se ao presente processo o rito estabelecido no Decreto n.º 70.235/72, o qual determina: [...]*

*É atribuição do interessado a demonstração da efetiva existência do direito creditório pretendido conforme disposto no artigo 28 do Decreto n.º 7.574/2011 que regulamenta os processos administrativos fiscais no âmbito da Receita Federal do Brasil dispõe: [...]*

Fl. 7 da Resolução n.º 1301-001.127 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.724415/2016-17

*Ainda nesse sentido, o artigo 373, inciso I, do Código de Processo Civil – Lei n.º 13.105/2015, aplicável subsidiariamente ao citado Decreto, estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto a fato constitutivo do seu direito” (grifou-se; negritos do original; grifou-se e se sublinhou os excertos pertinentes à controvérsia).*

10. Por seu turno, a Interessada aduz o seguinte, em síntese:

**“4.2 – Das Provas.**

Em que pese os autos disporem de diversos demonstrativos que comprovam a legitimidade do pleito, com a finalidade de cristalizar a certeza de que o pedido de restituição espelha o valor dos créditos tributários remanescentes na escrituração contábil e fiscal dos Correios, foram produzidos os seguintes documentos:

Anexo I – Extrato ECD – Escrituração Contábil Digital Saldo das Retenções Ativo NC [e-fls. 1209/1226];

Anexo II – Extrato Escrituração Fiscal EFD Contribuições PIS/COFINS x ECD - Escrituração Contábil Digital [e-fls. 1229/1257, 1260/1285, 1288/1301, 1304/1321, 1324/1347, 1350/1373, relativos, respectivamente, aos anos-calendário de 2012, 2013, 2014, 2015, 2016, 2017];

Anexo III – Extrato da ECF -Escrituração Contábil Fiscal x ECD - Escrituração Contábil Digital X Informes de Rendimento IRPJ e CSLL [e-fls. 1376/1377, 1380/1386, relativos, respectivamente, aos anos-calendário de 2014, 2012];

Anexo IV – Escrituração contábil e fiscal do IRPJ/CSLL/PIS/COFINS retidos na fonte e das deduções realizadas de janeiro de 2012 a maio de 2014 [e-fls. 1389/1420];

Anexo V – Demonstrativo dos Prejuízos Fiscais Apurados na DIPJ e ECF - Escrituração Contábil Fiscal [e-fls. 1423/1436]” (negritos do original; grifou-se).

11. Pois bem, compulsando-se a documentação ora carreada aos autos, infere-se, por exemplo, do nomeado “Anexo I”, que este tenciona permitir “[...] concluir que os saldos das contas do Ativo Não Circulante de IRPJ/CSLL/COFINS/PIS/, em 31/12/2014, 31/12/2015, 31/12/2016 e 31/12/2017 registram o valor total de R\$ 139.492.436,16, o qual consta como objeto do pedido de restituição”, evidenciando que o “[...] objeto do pedido de restituição consta devidamente escriturado na ECD, sem nenhum tipo de utilização posterior ao seu protocolo”, como se segue dos extratos das contas contábeis pertinentes a retenções na fonte nos fins dos períodos de apuração (e-fls. 1211/1226), como pretendia ver demonstrado a DRJ.

12. Pelo exposto, dada a pertinência da documentação mencionada com o que se quer provar, voto por **converter o julgamento do processo em diligência**, retornando-o à Unidade de origem, para que a Autoridade Fiscal proceda ao exame da documentação apresentada nesta instância de julgamento, cotejando-a com a que foi oferecida em fases anteriores, elaborando relatório conclusivo sobre a existência do direito creditório pleiteado, de tudo dando ciência ao

Fl. 8 da Resolução n.º 1301-001.127 - 1ª Sejul/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10166.724415/2016-17

sujeito passivo, franqueando-lhe o direito de, a partir daí, apresentar manifestação no prazo de 30 dias, nos termos do art. 35 do Dec. n.º 7.574, de 2011. Após, estes autos deverão voltar ao CARF para julgamento.

*(assinado digitalmente)*

Rafael Taranto Malheiros