



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10166.904093/2010-94
ACÓRDÃO	1001-003.436 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	9 de setembro de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPRESA DE PESQUISA ENERGÉTICA EPE
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2005

DIREITO SUPERVENIENTE. IRRF. SÚMULAS CARF Nº 80 E Nº 143.

Na apuração do IRPJ ou CSLL, 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.

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.

RECEITAS FINANCEIRAS. DEDUÇÃO DE IRRF NA APURAÇÃO DO SALDO NEGATIVO. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO.

No que se refere às receitas financeiras, tem-se que na apuração do saldo negativo de IRPJ, a pessoa jurídica pode deduzir, do imposto devido, o valor do imposto de renda retido na fonte correspondente a receitas computadas na base de cálculo do imposto no mesmo período de apuração, ou em período passado, segundo o regime de competência.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações das Súmulas CARF nº 80 e nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e

disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

Sala de Sessões, em 9 de setembro de 2024

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Márcio Avito Ribeiro Faria, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva.

RELATÓRIO

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou o Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação (Per/DComp) nº 21939.39958.0609061.7.02-0619 em 06.09.2006, e-fls. 15-20, utilizando-se do crédito relativo ao saldo negativo de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$643.117,34 referente ao ano-calendário de 2005 apurado pelo lucro real anual para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 07-08:

Analizadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC. CREDITO [...]	RETENÇÕES FONTE [...]	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP [...]	643.118,35 [...]	643.118,35
CONFIRMADAS [...]	6.251,31 [...]	6.251,31

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 643.117,34

Valor na DIPJ: R\$ 643.117,35

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 643,117,35

IRPJ devido: R\$ 0,00

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 6.251,31

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual: **HOMOLOGO PARCIALMENTE** a compensação declarada no PER/DCOMP:

21939.39958.060906.1.7.02-0619 NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP: 12057.51792.150306.1.3.02-6289
38987,68821.130406.1.3,02-4094 06253,38645.150506.1.3.02-1900
33531.26397.140606.1.3.02-0050 12696,35339.140706.1.3.02-9950
25113.52028.110606.1.3.02-3160 20343.94991.200208.1.3.02-4109 [...]

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 60 e art. 28 da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da IN SRF 900, de 2008. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Art. 36 da Instrução Normativa RFB nº 900, de 2008.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 1ª Turma/DRJ/RJO/RJ nº 12-108.502, de 27.06.2019, e-fls. 144-151:

Vistos, relatados e discutidos os autos do processo em epígrafe, ACORDAM, por unanimidade de votos, os membros desta Turma, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado, DAR PROVIMENTO PARCIAL à manifestação de inconformidade, no sentido de RECONHECER o direito creditório de R\$ 534.511,18 (valor original) e determinar que se homologue a compensação declarada até o limite do crédito reconhecido.

Recurso Voluntário

Notificada em 11.10.2019, e-fl. 153, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 11.11.2019 (segunda-feira), e-fls. 155-156 e 227-237, esclarecendo que a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

II — O Direito

II. 1 — Preliminar

Enumeramos o motivo da EPE não ter oferecido à totalidade dos rendimentos das aplicações financeiras e não ter se beneficiado da totalidade do IRRF.

Em virtude de a EPE ter assinado convênio com a União, os valores recebidos pela EPE foram aplicados e ao final, o saldo remanescente foi devolvido à União, inclusive os rendimentos de aplicação financeira. Abaixo detalhamos os convênios firmados:

DOS CONVÊNIOS ASSINADOS ENTRE A UNIÃO FEDERAL E A EPE

A Empresa de Pesquisa Energética — EPE, empresa pública federal de direito privado, vinculada ao Ministério de Minas e Energia — MME, criada pelo Decreto nº 5.184 de 16 de agosto de 2004, com a finalidade de subsidiar o planejamento do setor energético, de responsabilidade do MME, CELEBROU COM A UNIÃO FEDERAL, nos anos de 2004/2005, por intermédio do MME, diversos CONVÊNIOS DE

COOPERAÇÃO TÉCNICA E FINANCEIRA.

Os referidos Convênios tiveram como objeto promover a avaliação ambiental integrada de aproveitamentos hidrelétricos, execução de estudos e serviços de viabilidade de aproveitamentos hidrelétricos e sistemas de transmissão a eles associados, execução de estudos e serviços de inventário de potenciais hidrelétricos e estudos e serviços nas áreas de exploração e produção de petróleo e gás natural e de abastecimento de petróleo, gás natural e combustíveis renováveis.

Para execução das despesas relacionadas aos Convênios, além da contrapartida com gastos de pessoal próprio, esta Empresa RECEBEU DO TESOURO NACIONAL, por intermédio do MME, recursos financeiros que foram depositados em contas individualizadas, em nome da EPE, no Banco do Brasil e aplicados em renda fixa na BB-DTVM, em conformidade com a legislação aplicada às empresas públicas, principalmente a IN STN nº 01, de 15 de janeiro de 1997 e IN STN nº 04, de 13 de agosto de 2002.

Em resumo, foi assinado o seguinte convênio, cujo recurso foi liberado no ano de 2005:

- Em 22/12/2004: Convênio nº 013/2004 — MME: Valor total de R\$ 16.104.000,00 (dezesesseis milhões cento e quatro mil reais) (Participação do MME: R\$ 15.000.000,00 e Valor de Contrapartida - Participação da EPE: R\$ 1.104.000,00, representando os custos com o pessoal próprio alocado para os projetos do respectivo convênio).

A partir dos ingressos dos referidos recursos foram feitas as contabilizações no Ativo e Passivo Circulante da EPE, em contas próprias, também individualizadas por Convênios, de forma a refletir todas as operações de débitos e créditos.

Frise-se que o rendimento líquido auferido nas aplicações financeiras foi contabilizado nas contas de ativo e passivo representativas dos Convênios.

Conforme demonstram os documentos em anexo — Termos de Denúncia, o Convênio acima indicado foi extinto formalmente.

Neste momento, é preciso citar os termos da Cláusula Terceira dos termos de Denúncia (Cláusula Padrão), que assim dispõe:

"CLÁUSULA TERCEIRA — DOS RECURSOS REMANESCENTES

Os saldos financeiros remanescentes, inclusive os provenientes das receitas obtidas das aplicações financeiras realizadas, serão devolvidas à UNIÃO, no prazo improrrogável de 30 (trinta) dias do evento da denúncia sob pena da imediata instauração de tomada de contas especial do responsável, providenciada pela autoridade competente do MME." (grifos nossos)

Observe-se que esta disposição nada mais do que acatar a norma contida na Instrução Normativa STN nº 01, de 15 de janeiro de 1997, no Capítulo VIII – DA PRESTAÇÃO DE CONTAS FINAL, artigo 28:

Art. 28. O órgão ou entidade que receber recursos, inclusive de origem externa, na forma estabelecida nesta Instrução Normativa, ficará sujeito a apresentar prestação de contas final do total dos recursos recebidos, que será constituída de relatório de cumprimento do objeto, [...].

Assim, em obediência à determinação legal, os saldos dos recursos disponíveis, após os Termos de Denúncia dos Convênios de Cooperação Técnica e Financeira, foram integralmente recolhidos ao MME até dezembro de 2008 e as respectivas prestações de contas foram aprovadas pelo MME. Ou seja, foram devolvidos à União sem que houvesse qualquer tipo de apropriação dos mesmos pela EPE.

Desta forma, repita-se, os rendimentos das aplicações incorporados financeiras foram aos saldos dos respectivos convênios, em contas de ativo e passivo, SEM QUALQUER REFLEXO NA RECEITA E/OU RESULTADO NA CONTABILIDADE DA EPE.

Não é demais notar que jamais foi aproveitado, por esta Empresa, o crédito relativo ao IRRF — imposto de renda retido na fonte, incidente sobre tais rendimentos.

Ressalte-se que este procedimento, seguindo orientação da CGU, foi aprovado pelo TCU, conforme item 6.4.4 do Acórdão TCU nº 3924/2009 — 2ª Câmara.

Saliente-se que, as despesas incorridas com a execução das atividades dos convênios, não foram registradas na contabilidade societária e fiscal da EPE, não tendo reduzido a base de apuração de IRPJ e CSLL.

É importante registrar que, no exercício de 2006, quando da apuração da base de cálculo dos tributos, IRPJ e CSLL, somente foram consideradas as operações próprias da EPE, não tendo os rendimentos das aplicações financeiras dos convênios afetado esta base de cálculo.

Seja ressaltada, como mais uma prova a favor da reafirmar da atuação da EPE, que esta empresa, por coerência, com relação ao IRRF incidente sobre total do rendimento das aplicações financeiras, não se creditou do valor de R\$ 450.357,01 (quatrocentos e cinquenta mil, trezentos e cinquenta sete reais, e um centavo), do IRRF, demonstrado por vossa na tabela 4 às Fls.6 da Notificação de Ciência.

DA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA SOBRE CONVÊNIOS

Como anteriormente observado, todos os atos praticados pela EPE se encontram em pleno acordo com a legislação vigente à época, qual seja a IN nº 01/1997 e a IN nº 4/2002.

Como referido no art. 28 da IN nº 01/1197, o órgão ou entidade que recebesse recursos federais ficava sujeito à prestação de contas final sobre o total dos recursos recebidos, acompanhado de relatório de cumprimento do objeto e de inúmeros outros documentos.

Dentre eles, ressalte-se a necessidade de apresentação de comprovante de aplicação dos recursos recebidos — seu resultado, para que, ao final, o mesmo fosse devolvido pela empresa à União Federal.

Note-se aqui que a aplicação dos recursos para obtenção de rendimentos com o valor recebido por meio do convênio é UMA OBRIGAÇÃO LEGAL, da qual os entes destinatários dos recursos não podem ser furtar.

Assim, como demonstrado pelos acórdãos acima transcritos, é patente o dever imposto a EPE para DEVOLUÇÃO INTEGRAL à União Federal dos saldos remanescentes, bem como dos resultados das aplicações financeiras.

Não é demais ressaltar que a partir dos ingressos dos referidos recursos foram feitas as contabilizações no Ativo e Passivo Circulante da EPE, em contas próprias, também individualizadas por Convênios, de forma a refletir todas as operações de débitos e créditos.

II. 2 — Mérito

Embora a RFB tenha reconhecido o direito creditório de R\$ 531.804,53, referente a IR retido por órgão Público, a EPE tem direito ao crédito o valor R\$ 552.201,00 referente IRRF por Órgãos Públicos.

A EPE emitiu a nota fiscal nº 115, em 16/12/2005, no valor de R\$ 424.927,46 (quatrocentos e vinte e quatro mil novecentos e vinte e sete reais e quarenta e seis centavos) ao Ministério de Minas e Energia, paga por esse Órgão, em 20/12/2005.

Segue relação dos serviços prestados ao órgão com as devidas retenções. Conforme comprovamos a EPE tem o direito do total do valor informado no PERDCOMP. Nota-se que o Órgão não mencionou no Comprovante de "Rendimentos Pagos e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte", o valor dos serviços e IRRF referente essa nota fiscal. [...]

Quanto ao valor de renda fixa, informamos que foi lançado na Ficha 06A — Demonstração do Resultado — PJ em Geral, na Linha 21 [...].

Quanto ao valor referente ao IRRF- Aplicações Financeiras — Fundo Investimento- Renda Fixa informado por vossa no quadro abaixo, informamos que essa aplicação foi realizada com recursos do Convênio n° 013/2004, cujo motivo de não termos oferecido à tributação foi explicado acima. [...]

No que concerne ao pedido conclui que:

III - A CONCLUSÃO

À vista de todo o exposto, demonstrada a insubsistência e improcedência da ação fiscal, espera e requer a recorrente seja acolhido o presente recurso para o fim de assim ser decidido, cancelando-se o débito fiscal reclamado.

Outro fato que destacamos nesse recurso é o Parecer Normativo COSIT n° 2 de 03/12/2018, [...]

São normas complementares da lei, dos tratados e das convenções internacionais e dos Decretos, os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas (CTN, art. 100). O Parecer Normativo tem efeito vinculante no âmbito da RFB, a partir de sua publicação no [DOU].

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto n° 70.235, de 06 de março de 1972, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Delimitação da Lide

Conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ no valor de R\$102.354,85 (R\$643.117,34 - R\$6.251,31 - R\$534.511,18) referente ao ano-calendário de 2005 pleiteado no presente processo (art. 15, art. 141 e art. 492 do Código de Processo Civil, que se aplica supletiva e subsidiariamente ao Processo Administrativo Fiscal - Decreto n° 70.235, de 02 de março de 1972).

Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito

A Recorrente discorda do procedimento fiscal ao argumento de que deve ser considerado o conjunto probatório produzido nos autos que evidenciam o direito creditório.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela

Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega até a intimação válida do despacho decisório. Ademais, o procedimento se submete ao rito do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo como condição absolutamente essencial para fins de verificação da precisão dos dados informados. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesse sentido, a legislação exige que a Recorrente produza prova de suas alegações que demonstrem a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado (art. 170 do Código Tributário Nacional).

Observe-se que no caso de “o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária (Parecer PGFN nº 591, de 17 de abril de 2014).

Em se tratando da necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que a Recorrente pretende utilizar no Per/DComp, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou que:

“10. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN)” (Agravo Regimental no Recurso Especial 862.572/CE). Nesse sentido, em caso de Per/DComp inverte-se o ônus da prova, cabendo à Recorrente comprovar seu direito líquido e certo. É dever da autoridade fiscal, ao analisar os valores informados em Per/DComp para fins de decidir homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do indébito apurado pela Recorrente.

A pessoa jurídica pode deduzir do tributo devido o valor do tributo pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, bem como o IRPJ ou CSLL determinado sobre a base de cálculo estimada no caso utilização do regime com base no lucro real anual ou trimestral. Esta análise destina-se à determinação do saldo de IRPJ ou CSLL negativo ou a pagar no encerramento do período de apuração, ocasião em que se verifica a sua liquidez e certeza (art. 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 2º e art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

O Parecer Normativo Cosit nº 01, de 24 de setembro de 2002, orienta:

7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte.

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Para a análise das provas, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

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.

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. (Vinculante, conforme Portaria nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

O IRRF, código 3426, refere-se aos rendimentos produzidos por aplicações financeiras de renda fixa, (art. 65 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e art. 35 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 e art. 1º da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004). Sujeita-se ao regime de tributação em que o tributo retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual à alíquota incidente de

- vinte e dois e meio por cento, em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;

- vinte por cento, em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;

- dezessete e meio por cento, em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um) dias até 720 (setecentos e vinte) dias;

- quinze por cento, em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.

O beneficiário é a pessoa jurídica que obtém os rendimentos e o imposto é recolhido pela fonte pagadora até o terceiro dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

O IRRF, código 6800, refere-se aos rendimentos produzidos por aplicações em fundos de investimento financeiro e em fundos de aplicação em quotas de fundos de investimento financeiro (art. 33 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997 e art. 1º da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004). Sujeita-se ao regime de tributação em que o tributo retido será deduzido do apurado no encerramento do período de apuração trimestral ou anual à alíquota incidente de :

- vinte e dois e meio por cento, em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias;

- vinte por cento, em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias;

- dezessete e meio por cento, em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um) dias até 720 (setecentos e vinte) dias;

- quinze por cento, em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.

O beneficiário é a pessoa jurídica que obtém os rendimentos e o imposto é recolhido pela fonte pagadora até o terceiro dia útil subsequente ao decêndio de ocorrência dos fatos geradores.

O tributo retido em determinado período somente pode ser utilizado para fins de dedução do tributo devido no período em que as receitas tenham sido computadas na determinação da base tributável.

Especificamente, no que se refere às receitas financeiras, tem-se que na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica pode deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte correspondente a receitas computadas na base de cálculo do imposto no mesmo período de apuração, ou em período passado, segundo o regime de competência. O critério jurídico adequado é

de que há descompasso legal entre o registro contábil das receitas financeiras, por regime de competência e as retenções efetivadas em DIRF, por regime de caixa.

Nesse sentido cabe mencionar o voto condutor do Acórdão nº 9101-006.680, de 09.08.2023, proferido pela 1ª Turma da CSRF, cujos fundamentos de direito são acolhidos de plano nessa segunda instância de julgamento (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Aqui, importa decidir se a legislação tributária invocada pelo Colegiado a quo autoriza a conclusão de a dedução das retenções na fonte estar limitada ao período no qual os correspondentes rendimentos foram oferecidos à tributação. O Colegiado que proferiu o paradigma, como visto, admitiu a dedução das retenções mediante comprovação do cômputo dos rendimentos no lucro tributável de períodos anteriores.

Como adiantado na transcrição ao norte, e inclusive pode ser considerado incontroverso nestes autos, a incidência de imposto de renda na fonte sobre determinados rendimentos de aplicações financeiras está prevista no momento da liquidação da operação, ao passo que os rendimentos correspondentes devem ser registrados segundo o regime de competência. Daí o alegado "descasamento" entre a apropriação da receita financeira e a retenção do IRRF.

Tais retenções, porém, não estão previstas como incidentes exclusivamente na fonte, admitindo-se a sua dedução na apuração final do sujeito passivo. E, no entender do Colegiado a quo, esta dedução somente pode ser promovida no período de apuração em que os correspondentes rendimentos foram oferecidos à tributação. Embora o acórdão recorrido não se estenda neste aspecto, infere-se desta premissa que a retenção na fonte sofrida no futuro, em relação a rendimentos reconhecidos contabilmente em períodos pretéritos, deveria ser aproveitada na apuração passada, mediante sua retificação para aumento do saldo negativo originalmente apurado, ou para constituição de indébito, caso a apuração tenha resultado em imposto a pagar.

Na compreensão desta Conselheira, exteriorizada em diversas resoluções e acórdãos acerca do tema, a questão é solucionada a partir do que dispõe a Lei nº 9.430/96:

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§1º e 2º do artigo anterior.

§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;

III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;

IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo. (destacou-se)

Nestes termos, demanda-se, apenas, que a retenção corresponda a receita computada na determinação do lucro real, o que significa dizer que a receita deve ser oferecida à tributação até a determinação do lucro real na qual se pretende a dedução da retenção, ou seja, em período de apuração presente ou passado. Se a pessoa jurídica auferiu rendimentos e os reconheceu contabilmente segundo o regime de competência, integrando-os ao lucro líquido a partir do qual é apurado o lucro real e o imposto de renda devido, mas somente em momento futuro sofre a retenção na fonte do imposto de renda sobre tais rendimentos, este valor pode ser deduzido no período de apuração de ocorrência da retenção, porque a lei não faz qualquer restrição neste sentido.

A dedução no período de apuração de ocorrência da retenção também se justificaria sob a lógica financeira, porque permitir o deslocamento desta antecipação para período passado resultaria na formação de um indébito antes do ingresso da retenção nos cofres públicos e, em consequência, atrairia a cogitação da aplicação de juros compensatórios desde aquele momento, anterior ao desembolso da antecipação.

O Colegiado a quo também invoca o disposto no art. 64, §3º da Lei nº 9.430/96 que, ao tratar da dedução de retenções sofridas no fornecimento de bens e na prestação de serviços a órgãos públicos, especifica que o valor do imposto e das contribuições sociais retidos será considerado como antecipação do que for devido pela contribuinte em relação ao mesmo imposto e às mesmas contribuições. Contudo, a peculiaridade destas retenções é agregar diversos tributos, incidentes sobre o lucro e o faturamento, contexto no qual a referência ao mesmo imposto e mesmas contribuições presta-se, apenas, a limitar a dedução da antecipação na apuração do correspondente imposto ou contribuição, segundo a parcela que a lei define como destinada a cada um deles. Não há, nestes termos, qualquer restrição ao período de apuração no qual a receita de fornecimento de bens ou de prestação de serviços foi oferecida à tributação. Ou seja, também nesta hipótese, se a receita foi computada pelo regime de competência na base de cálculo dos tributos incidentes sobre o faturamento e o lucro, e somente em momento futuro ocorre seu pagamento pelo órgão público, com a correspondente retenção, o sujeito passivo poderá distribuir a dedução desta retenção entre o mesmo imposto e as mesmas contribuições no período de apuração em que sofrer a retenção.

Ainda, o Colegiado a quo também invoca a Súmula CARF nº 80 para firmar o dever da Contribuinte comprovar que todas as receitas correspondentes às retenções na fonte tenham sido levadas à tributação. De fato, a jurisprudência deste Conselho consolidou-se nos seguintes termos:

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.

Contudo, mais uma vez se nota a indeterminação do período de apuração no qual se faz a prova do cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto. A exigência é de prova da retenção e deste cômputo, mas não de que eles tenham ocorrido, necessariamente, no mesmo período de apuração.

Tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário é possível analisar a possibilidade de deferimento do indébito pleiteado nos presentes autos em cotejo com as informações constantes nos sistemas da RFB e aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e respectivos documentos que a Recorrente deve apresentar para fins de comprovação do indébito indicado no Per/DComp, conforme as Súmulas CARF nº 80 e nº 143.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 07-08:

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
00.000.000/4251-09	3426	1.542,86	0,00	1.542,86	Retenção na fonte não comprovada
00.000.000/4369-92	3426	74.880,66	0,00	74.880,66	Retenção na fonte não comprovada
00.194.256/0001-87	3426	7.743,23	0,00	7.743,23	Retenção na fonte não comprovada
37.115.383/0001-53	6190	552.201,00	0,00	552.201,00	Retenção na fonte não comprovada
61.194.353/0001-64	6813	499,29	0,00	499,29	Retenção na fonte não comprovada
	Total	636.867,04	0,00	636.867,04	Retenção na fonte não comprovada

Está registrado no Acórdão da 1ª Turma/DRJ/RAJO/RJ nº 12-108.502, de 27.06.2019, e-fls. 144-151:

É importante mencionar que a apuração do saldo negativo de IRPJ é formado pela diferença entre o imposto apurado no final do período deduzido dos valores já antecipados, seja a título de retenções ou de imposto pago, pelo entendimento do art. 2º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *in verbis*: [...].

Nesse sentido, só pode ser deduzida a fonte sobre as receitas que efetivamente foram computadas na determinação do lucro real, que é a base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas.

Analisando-se a DIPJ nº 0000669006 transmitida em 26/06/2006, que ainda permanece ativa, em especial a Ficha 06A - Demonstração do Resultado - PJ em Geral, a contribuinte ofereceu a tributação Receita da Prestação de Serviços, no valor de R\$ 14.399.086,46 (Linha 08), e Outras Receitas Financeiras, no valor de R\$ 13.500,36 (Linha 24) [...].

Como base nos dados da tabela 3 descrita acima, pelas retenções na fonte, deveria ter sido oferecido à tributação o montante de R\$ 11.079.265,00, a título de receita de serviços, e de R\$ 2.246.308,72, a título de receita financeira.

Desta forma, quanto à receita de serviços, os rendimentos informados em DIRF guardam relação com as receitas informadas na DIPJ. Assim, todo o valor retido, no montante de R\$ 531.804,53 pode compor do(a) IRPJ devido(a) no final do período.

Já quanto à receita financeira, verifica-se que apenas R\$ 13.500,36, ou seja, 0,6% dos rendimentos informados em DIRF foram oferecidos à tributação. O que faz com que apenas 0,6% da retenção na fonte, ou seja, R\$ 2.706,65 possam compor da apuração do(a) IRPJ devido(a) no final do período.

Desse modo, do valor total retido, apenas o valor de R\$ 534.511,18 (R\$ 531.804,53 + R\$ 2.706,65) pode compor o Saldo negativo de IRPJ do período. Assim, foram confirmadas as parcelas, conforme tabela 4 abaixo: [...].

Nesse sentido, o valor confirmado acima, no montante de R\$ 540.762,49, deve compor o Saldo negativo de IRPJ, do ano-calendário 2005, e tendo em vista que o(a) IRPJ devido(a) apurado(a) em DIPJ foi de R\$ 0,00, apura-se o saldo negativo pela seguinte equação exposta na tabela abaixo: [...]

Como já havia sido reconhecido, no Despacho Decisório (fl. 07), o valor de R\$ 6.251,31, cabe reconhecer, aqui neste voto, a diferença do valor total reconhecido e aquele valor já reconhecido, resultando no valor de R\$ 534.511,18 (R\$ 540.762,49 - R\$ 6.251,31).

IV - CONCLUSÃO

Face o exposto, voto por dar parcial provimento à manifestação de inconformidade, para reconhecer o direito creditório referente à IRPJ do ano-calendário 2005 no valor de R\$ 534.511,18 (valor original) e que se homologue a compensação em litígio até o limite do crédito reconhecido.

As informações constantes nos sistemas da RFB devem ser examinadas para fins de comprovação da do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2005 e o litígio remanesce em relação às deduções de IRRF dos códigos 3426 e 6800 relativamente a receitas financeiras.

A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância cabe esclarecer que na apuração do saldo negativo devem ser analisadas as retenções de tributos na fonte, de acordo com o acervo fático-probatório composto do Livro Diário, Livro Razão e Informes de Rendimentos, e-fls. 56-88.

Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixam a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido. Devem ser averiguadas a origem e a procedência do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento. A autoridade administrativa deve apreciar fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução. Assim, no rito do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora retomar a verificação do indébito. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do direito creditório pleiteado considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em perda do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência

deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumpra registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo, voto em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações das Súmulas CARF nº 80 e nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o conseqüente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva