



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10183.900219/2018-09</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	1001-003.407 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	9 de julho de 2024
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	CRATIVA COMÉRCIO DE UTENSÍLIOS DO LAR LTDA.
<b>RECORRIDA</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário**

Ano-calendário: 2016

**NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.**

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

**OPÇÃO PELO LUCRO REAL ANUAL.**

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real pode optar pelo pagamento do imposto sobre a renda e do adicional, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada. A opção é manifestada com o pagamento do imposto sobre a renda correspondente ao mês de janeiro.

**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.

**IRPJ DEVIDO NO AJUSTE ANUAL. DEDUÇÕES.**

Para efeito de pagamento de IRPJ, a pessoa jurídica pode deduzir, do imposto devido no ajuste anual, o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações do art. 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e 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 consequente 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 julho 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, Raimundo Pires de Santana Filho, 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 17106.35309.240317.1.3.04-8860, em 24.03.2017, e-fls. 06-12, utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado no ajuste anual no valor de R\$743.703,35 contido no DARF de R\$2.379.820,65 recolhido em 31.01.2017 do ano-calendário de 2016 apurado pelo lucro real anual para compensação dos débitos ali confessados.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 13-20:

O crédito em análise corresponde ao valor necessário para compensação dos débitos declarados.

Valor do crédito em análise: R\$743.703,35

Valor do crédito reconhecido: R\$538.288,39 [...]

Informações como ementares da análise do crédito estão disponíveis na página Internet da Receita Federal do Brasil e Integram este despacho.

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: 17106.35309.240317.1.3.04-8860

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

38920.18837.131117.1.7.04-3862 14762.45847.270417.1.3.04-5280  
24217.86276.210518.1.3.04-7714 [...]

Base legal: Art. 165 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN). Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 10ª Turma DRJ/01 nº 101-020.413, de 24.10.2022, e-fls. 103-108:

Acordam os membros da 10ª TURMA/DRJ01 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, nos termos do relatório e voto.

Recurso Voluntário

Notificada em 16.01.2023, e-fl. 123, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 01.02.2023, e-fls. 126-136, esclarecendo 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:

### III. DO DIREITO

A empresa recolheu seus tributos pela modalidade estimativa mensal através do código 2362 - Estimativa Mensal (janeiro a novembro de 2016) [no valor total de R\$4.255.766,42] e efetuou o pagamento final anual, que seria o ajuste anual pelo código 2430 - Ajuste anual [no valor de R\$2.379.820,86] (apuração em dezembro e recolhido em janeiro/2017 – sendo que o vencimento era de 31/03/2017).

Senhores acima à definição da modalidade concreta do recolhimento, o qual determina em lei como deverá ser tratada a empresa durante o exercício de 2016, definida pelos dispositivos legais [art. 23 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, art. 2º da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 e Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017].

Conforme se observa dos dispositivos legais acima, é claro e evidente sobre a opção desejada e confirmada pela empresa.

Vale destacar que além dos recolhimentos efetuado através do código de receita o qual obriga após este recolhimento a apuração dos resultados pelo Lucro real anual, temos também das Declarações acessórias “DCTF” o qual em seu cadastro e transmissão foram preenchidas como “Real Estimativa” [...].

Desta forma, deverá o fisco solicita a retificação da obrigação acessória ECF, para as devidas correções na opção, e não a tornar objeto de concretização de um débito ou crédito para este processo. Mesmo porque conforme tela com campos da ECF, o qual deverá estar o valor do Imposto de renda estar sem preenchimento ou sem valores pagar. É claro e evidente que ocorreu um erro sistêmico, visto que os demais campos da ECD estão corretos (Balancete e DREs), entretanto a opção está errada e deverá ser corrigida ou retirada para análise.

Para que o ato administrativo (atos praticados pela Administração Pública) tramite regularmente e seja concluído de forma válida e eficaz, é necessário que seja observada a sua forma, com obediência as normas e princípios pertinentes, e a formação de cada ato que o compõe, objetivando sempre a busca da verdade dos fatos.

Então está cristalino, portanto, e nenhuma tinta mais precisará ser gasta, para provar a modalidade tributária a ser considerada neste período “Estimativa Mensal” e no final o “Ajuste Anual”.

É princípio básico do direito, que NINGUÉM será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei, além de que a lei não retroagirá, senão para beneficiar e não prejudicará o ato jurídico perfeito e o direito adquirido, tudo nos termos do art. 5º, incisos, II, XXXVI e XL, da CF/88, [...].

#### IV. DO DIREITO DO CRÉDITO

Sanadas a dúvida referente a real forma de tributação da empresa (Estimativa mensal – Apuração anual), vamos ao caso específico deste processo [Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014 e Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995] [...]

Compreendidas a forma da apuração do Imposto de Renda, conclui-se que não existe neste caso crédito de “Saldo Negativo de IR”, visto que a apuração é anual.

Pois é recolhido o tributo mensalmente pela estimativa (8% sobre o faturamento), está claro esta modalidade, sendo que, não devendo considerar o Imposto de Renda retido das aplicações financeira nessa apuração para deduzir do DARF a ser recolhimento mensal, correndo o risco do fisco nos cobrar a diferença da estimativa obrigatória. [...]

A compensação das retenções de aplicações financeiras deve ser compensada somente na apuração anual momento em que os rendimentos de aplicações financeiras integram a base de cálculo do IRPJ.

Os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e de renda variável não integram a base de cálculo estimada do IRPJ.

Deverá sim, no final de cada exercício fazer a apuração final do Imposto de Renda e considerar neste momento as retenções para que possa ter o valor exato a ser emitido com o DARF código 2430 (Ajuste anual).

Infelizmente, por um erro em nossos controles, não observamos o valor retido das Aplicações financeiras. Sendo que os rendimentos das Aplicações financeiras foram devidamente contabilizados e tributados no final do exercício, sendo assim, a guia recolhida do ajuste anual foi a maior, sendo assim, temos um “Crédito de Pagamento Indevido ou a maior” pois o fato é concreto, sem margens de dúvida. [...]

A compensação das retenções de aplicações financeiras deve ser compensada somente na apuração anual momento em que os rendimentos de aplicações financeiras integram a base de cálculo do IRPJ.

Os rendimentos e ganhos líquidos produzidos por aplicação financeira de renda fixa e de renda variável não integram a base de cálculo estimada do IRPJ.

Diante dos fatos, não há argumentos, diante da lei não há analogias.

No que concerne ao pedido conclui que:

#### II. DO PEDIDO

Ante ao exposto, e por tudo mais que certamente será suprido pela douta cultura de Vossa Senhoria, e pelo senso de justiça que impera no âmago deste Órgão, requer digne-se, em dar PROVIMENTO o presente RECURSO, para julgar IMPROCEDENTE as cobranças, requer, outro assim, a baixa do presente débito referente a este processo, restabelecendo os créditos tributários a empresa e DEFERINDO o PER/DCOMP e suas compensações.

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 nº 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 pagamento a maior de IRPJ apurado no ajuste anual no valor de R\$205.414,96 (R\$743.703,35 - R\$538.288,39) referente ao ano-calendário de 2016 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 nº 70.235, de 02 de março de 1972).

### **Nulidade do Despacho Decisório e da Decisão de Primeira Instância**

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal. A decisão de primeira instância está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente notificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido 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 nº 162

O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

As autoridades fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço. Tem-se que houve observância dos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão.

Neste sentido, devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Por conseguinte, o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Assim, na decisão administrativa não precisam ser enfrentados todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

### **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 apurado no ajuste anual 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). 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. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). 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. 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).

#### Estimativa

A Recorrente argumenta que no pagamento a maior de IRPJ apurado no ajuste anual do ano-calendário de 2016 devem ser considerados os valores a deduzir de estimativas.

Consta no Demonstrativo de Arrecadação, e-fls. 151-152:

Código de Receita	Período de Apuração	Valor Total do DARF – R\$
2362	31/01/2016	138.357,78
2362	29/02/2016	149.761,67
2362	31/03/2016	171.710,05
2362	30/04/2016	179.704,31
2362	31/05/2016	152.314,67
2362	30/06/2016	157.949,90
2362	31/07/2016	207.126,34
2362	31/08/2016	188.439,96
2362	30/09/2016	191.376,90
2362	31/10/2016	190.107,24
2362	30/11/2016	149.096,95
Total		1.875.945,77

### IRRF

A Recorrente argumenta que no pagamento a maior de IRPJ apurado no ajuste anual do ano-calendário de 2016 devem ser considerados os valores a deduzir de IRRF.

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 pagamento a maior de IRPJ no ajuste anual, 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 são apurados 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 à 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 de a 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.

### Conclusão

Consta no Despacho Decisório, e-fls. 13-20:

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

Tendo em vista as divergências identificadas no recurso voluntário analisa-se a possibilidade o indébito pleiteado nos presentes autos. As informações constantes nos sistemas da RFB devem ser analisadas para fins de comprovação do pagamento a maior de IRPJ apurado no ajuste anual do ano-calendário de 2016 e o litígio que remanesce em relação às deduções de estimativas e IRRF dos códigos 3426 e 6800 relativamente a receitas financeiras.

Está registrado no Acórdão da 10ª Turma DRJ/01 nº 101-020.413, de 24.10.2022, e-fls. 103-108:

Mérito.

Por primeiro, cumpre destacar que na Dcomp foi informado que o crédito seria decorrente de pagamento indevido ou a maior que o devido. Na Manifestação de Inconformidade, pelo que se depreende, a informação é de que o crédito seria decorrente de saldo negativo de IRPJ do período, inclusive com aproveitamento de IRRF em face de receitas financeiras.

Na DCTF original do mês de dezembro de 2016, o débito informado foi de R\$ 1.841.532,26, motivo do deferimento parcial do crédito na Dcomp. [...]

Na DCTF retificadora, transmitida em 24 de março de 2017, o débito informado é menor [R\$1. 585.119,85] [...].

Conforme o entendimento do Parecer Normativo Cosit nº 2/2015, o débito informado na DCTF retificadora pode tornar o crédito apto a ser reconhecido, desde que não haja inconsistências quanto a outras informações prestadas à Receita Federal do Brasil.

No Sped, verifica-se ter sido transmitida apenas uma ECF, em 27 de julho de 2017 [...].

Nesta, constata-se que a apuração não se deu pelo Lucro Real Anual com estimativas mensais, mas pelo Lucro Real Trimestral:[...].

Demais disso, nessa mesma ECF, verifica-se que não foram declarados valores de IRPJ devidos em nenhum dos períodos: [...].

Também, como está definido no Código Tributário Nacional (CTN - artigo 170), para que haja a compensação de tributos, os créditos do sujeito passivo contra a Fazenda Pública devem ser líquidos e certos. Em vista dessa disposição, chega-se à imediata conclusão de que o ônus probatório é do sujeito passivo.

Em face das graves inconsistências acima destacadas, não há liquidez e certeza quanto ao crédito pretendido.

Conclusão.

Posto isso, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade.

A Recorrente alega que comprova os erros constantes na ECF com as informações que entende serem corretas. Nestas circunstâncias, 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).

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real pode optar pelo pagamento do imposto sobre a renda e do adicional, em cada mês, determinados sobre a base de cálculo estimada. A opção é manifestada com o pagamento do imposto sobre a renda correspondente ao mês de janeiro (art. 2º e art. 3º da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). A Recorrente efetiva pagamentos referentes às estimativas dos períodos de apuração dos meses de janeiro a novembro do ano-calendário de 2016, e-fls. 151-152. Sobre a divergência do regime tributação pelo lucro real anual em relação ao alegado erro na ECF, tem-se que como no Despacho Decisório foi reconhecido parte do indébito pleiteado, pode-se inferir que este engano está superado a partir da análise de ofício das demais informações constantes nos registros internos da RFB.

Tem-se que a não retificação da DCTF pelo sujeito passivo impedido de fazê-la em decorrência de alguma restrição legal, não impede que o pagamento a maior apurado no ajuste anual informado em Per/DComp seja comprovado por outros meios (Parecer Normativo Cosit nº 2, de 28 de agosto de 2015).

A Recorrente procura demonstrar o pagamento a maior apurado no ajuste anual de IRPJ apurado no ajuste anual do ano-calendário de 2016, e-fl. 135 comparativamente aos dados constantes no Despacho Decisório, e-fls. 13-20:

	Valor - R\$
IRPJ Devido	4.028.298,87
(-) Pagamento de Estimativas	(1.875.945,77)
(-) Pagamento no Ajuste Anual	(2.379.820,65)
(-) IRRF	(559.736,12)
= IRPJ Apurado	(787.203,67)
Pagamento a Maior de IRPJ Pleiteado em Per/DComp	(743.703,35)
Pagamento a Maior de IRPJ Reconhecido no Despacho Decisório	(538.288,39)
Pagamento a Maior de IRPJ em Litígio na Segunda Instância	(205.414,96)

A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância cabe esclarecer que na apuração do pagamento a maior de IRPJ no ajuste anual do ano-calendário de 2016 foram deduzidas as estimativas e as retenções de tributos, de acordo com o acervo fático-probatório composto de Extratos de Fundo de Investimentos, Informativos Mensais de CDB/RDB, Demonstração do Resultado do Exercício, DARF dos códigos 2430 e 2362 e DCTF, e-fls. 32-98 e 137-153.

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 rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar provimento em parte ao recurso voluntário, para aplicação do direito superveniente previsto nas determinações do art. 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 e 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