



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10845.902044/2021-21
ACÓRDÃO	1402-007.542 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	11 de novembro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	BAIXADA SANTISTA ENERGIA S.A.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2017

DIFERENÇA DIPIJ X DIRF. RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE CAIXA X REGIME DE COMPETÊNCIA.

Não havendo o sujeito passivo comprovado que as receitas financeiras foram tributadas pelo regime de competência em período anterior à retenção na fonte de IRPJ, que ocorre pelo regime de caixa, é de se reconhecer o direito creditório pleiteado.

COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO. RETENÇÃO NA FONTE. COMPROVAÇÃO DO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RELATIVOS ÀS RETENÇÕES. SÚMULA CARF N.80.

Para casos de comprovação de retenção sem informe de rendimentos, como o ora analisado, admite-se a comprovação da retenção por outros meios, conforme entendimento pacífico neste Colegiado, de acordo com a Súmula CARF nº 143 do CARF. Deve-se ainda comprovar tanto a retenção na fonte como o oferecimento dos referidos rendimentos à tributação, nos termos da Súmula CARF 80.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário, vencido o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone que votava pela conversão do julgamento em diligência.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Mateus Ciccone – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Alexandre Iabrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em desfavor do Acórdão nº 105-012.108, pela 3ª Turma da DRJ/05 que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório do acórdão de piso:

“O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório com número de rastreamento 3137191, emitido eletronicamente em 05/10/2021, referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP nº 31093.58652.070219.1.2.024733.

Parcelas de crédito	IR Exterior	Retenções fonte	Pagamentos	Estim. comp. SNPA	Estim. Parceladas	Demais compensações	Soma parc. cred.
PerDcomp	0,00	10.003.029,04	1.502.557,40	0,00	0,00	0,00	11.505.586,44
Confirmadas	0,00	8.796.938,93	1.502.557,40	0,00	0,00	0,00	10.299.496,33

O tipo do crédito utilizado é Saldo Negativo de IRPJ, do ano-calendário 2017.

Os valores das parcelas de composição do crédito informados no PER/DCOMP e os valores confirmados pelo fisco foram assim discriminados no despacho decisório:

Parcelas de crédito IR Exterior Retenções fonte Pagamentos Estim. comp. SNPA Estim. Parceladas Demais compensações Soma parc. cred.

PerDcomp 0,00 10.003.029,04 1.502.557,40 0,00 0,00 0,00 11.505.586,44
Confirmadas 0,00 8.796.938,93 1.502.557,40 0,00 0,00 0,00 10.299.496,33
Somatório das parcelas de composição do crédito na ECF: R\$ 11.505.586,44.

IRPJ devido: R\$ 5.422.446,05.

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 6.083.140,39. Valor na ECF: R\$ 6.083.140,39.

No despacho, foi reconhecido R\$ 4.877.050,28.

Como enquadramento legal são citados os seguintes dispositivos: art. 168 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN); arts 1º a 3º, § 1º do art. 6º, e arts. 28, 30 e 74, da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 14 e art. 70 da IN RFB n.º 1.717, de 2017.

O detalhamento das parcelas confirmadas encontra-se no documento intitulado “Despacho Decisório - Análise de Crédito”. Foi parcialmente confirmada a seguinte parcela de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF):

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
33.000.167/0001-01	6190	9.277.616,20	8.071.526,09	1.206.090,11	Receita correspondente oferecida parcialmente à tributação

O saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2017 foi objeto de auditoria manual, conforme Parecer EQAUD IRPJCSLL 8RF nº 424/2021 de fls. 06/09. Segue a transcrição das conclusões da autoridade fiscal sobre o crédito pleiteado:

2. Segundo o batimento efetuado pelo sistema SCC, enquanto na DIRF há Receitas de Serviços de R\$ 193.283.671,34, há R\$ 0,00 dessas receitas na ECF, sendo as retenções no Per/Dcomp de R\$ 9.277.616,20.

3. No ano em questão a apuração se deu pela sistemática do lucro real anual.

4. O CNAE principal da interessada é de “geração de energia elétrica”.

5. No registro L300 da ECF vigente (Demonstração do Resultado) não há a inserção de qualquer valor na linha de Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno:

RECEITA BRUTA	S	5	168.019.021,60
Receita de Exportação Direta de Mercadorias e Produtos	A	6	0,00
Receita de Vendas de Mercadorias e Produtos a Comercial Exportadora com Fim Específico de Exportação	A	6	0,00
Receita de Exportação de Serviços	A	6	0,00
Receita da Venda de Produtos de Fabricação Própria no Mercado Interno	A	6	0,00
Receita da Revenda de Mercadorias no Mercado Interno	A	6	0,00
Receita da Prestação de Serviços no Mercado Interno	A	6	0,00
Receita da Venda de Unidades Imobiliárias	A	6	0,00
Receita da Locação de Bens Móveis e Imóveis	A	6	0,00
Receita de Contrato de Construção	A	6	0,00
Receita de Direito de Exploração Serviço Público	A	6	0,00
Receita de Securitização de Créditos	A	6	0,00
Outras Receitas da Atividade Geral	A	6	168.019.021,60

6. Contudo, há o montante de R\$ 168.019.021,60 a título de Outras Receitas da Atividade Geral.

7. Percebe-se também, no registro L300 da ECF, que houve a declaração de R\$ 85.327.491,97 a título de Custo dos Serviços Prestados.

8. Também deve ser frisado que do registro Y540 (Discriminação da Receita de Vendas dos Estabelecimentos por Atividade Econômica) consta a informação de que os R\$ 168.019.021,60 referem-se a receitas pelo CNPJ matriz com CNAE “geração de energia elétrica”.

9. Dados os diversos indícios de que as receitas originadoras da retenção sob o código 6190 na DIRF da fonte pagadora foram declaradas na linha de Outras Receitas da Atividade Geral do registro L300 da ECF, não há motivos para intimar a contribuinte a apresentar maiores comprovações em relação a essa questão.

10. Todavia, como os R\$ 168.019.021,60 a título de Outras Receitas da Atividade Geral no registro L300 da ECF são inferiores aos R\$ 193.283.671,34 declarados em DIRF como retidos sob o código 6190, optamos por ampliar o período de comparação entre as receitas da ECF e das DIRF para 4 anos, já que muitas vezes há um descasamento temporal entre o auferimento da receita e o recebimento correspondente.

11. As receitas declaradas nas ECF relativas aos anos-base 2014 a 2017 totalizam R\$ 375.776.859,36, conforme resumo abaixo:

ECF	
Ano-calendário	Receita de Serviços
2014	66.551.389,96
2015	75.459.860,01
2016	65.746.587,79
2017	168.019.021,60
Total	375.776.859,36

12. Já as receitas sob o código 6190 declaradas pelas fontes pagadoras nas DIRF em relação aos mesmos anos totalizam R\$ 466.077.706,62, de acordo com o quadro a seguir:

DIRF	
Ano-calendário	Receita de Serviços
2014	92.301.720,08
2015	103.300.100,14
2016	77.192.215,06
2017	193.283.671,34
Total	466.077.706,62

13. Como se percebe, mesmo se considerando um período ampliado de quatro anos, as receitas declaradas nas DIRF sob o código 6190 superam as declaradas nas ECF. No caso do ano-calendário 2017, as Outras Receitas da Atividade Geral no registro L300 da ECF representam 87% das receitas sob o código 6190 declaradas pela fonte pagadora na DIRF.

14. A interessada pleiteia utilizar como dedução de IR retido na fonte na composição do saldo negativo, sob o código 6190, o montante de R\$ 9.277.616,20. Esse valor tem respaldo na DIRF da fonte pagadora, que declarou ter pago rendimentos de R\$ 193.283.671,34 e efetuado retenções totais de R\$ 18.265.306,94 (alíquotas de 4,80% de IR, 1% de CSLL, 3% de Cofins e 0,65% de PIS).

15. Porém, não tendo a receita correspondente a esse IRRF de R\$ 9.277.616,20 sido integralmente computada na base de cálculo do IRPJ, não podem essas retenções na fonte serem integralmente utilizadas como dedução na composição do saldo negativo, nos termos da Súmula nº 80, de 2012, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). *In verbis*:

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.

16. Como no ano-calendário 2017 apenas 87% das receitas declaradas na DIRF da fonte pagadora foram declaradas no registro L300 da ECF (Demonstração do Resultado), também apenas 87% do IR retido na fonte sob o código 6190 pode ser utilizado como dedução na composição do saldo negativo, ou seja, apenas R\$ 8.071.526,09.

O interessado apresentou manifestação de inconformidade solicitando o acolhimento da fundamentação suscitada, com o deferimento integral do pedido de restituição. Subsidiariamente, na hipótese do crédito em litígio não ser reconhecido, requer a realização de diligência, com base no art. 16, IV, do Decreto 70.235/72, para apurar se a diferença apontada no Despacho Decisório, em virtude dos pagamentos a título de retenção na fonte, constantes da DIRF (regime de caixa), estão registrados em DIPJ de outros anos-calendário (regime de competência).

Após relatar os fatos, a manifestante apresenta, em suma, os seguintes argumentos em sua defesa:

- o Despacho Decisório considerou como receita total o montante constante da L300 da ECF (Outras Receitas de Atividade Geral), no valor de R\$ 168.019.021,60. Tal soma estaria em desacordo com a DIRF, cujo valor é R\$ 193.283.671,34. No entanto, a retenção na fonte realizada pela PETROBRAS ocorreu pelo regime de caixa, sendo referente aos valores retidos no ano-calendário 2017, enquanto a informação da BSE constante da ECF foi registrada pelo regime de competência, em consonância com as normas contábeis. Diante de tal diferença de tratamento, certo de que sempre haverá um lapso temporal entre as informações apresentadas em DIRF e o registrado na contabilidade, o que acaba por induzir a indevidos questionamentos sobre esta divergência de valores;
- o correto oferecimento à tributação das receitas e o direito à restituição integral podem ser confirmados, por exemplo, no Livro Razão (Anexo 06);
- cabe destacar que a ampliação da análise para anos anteriores realizada pelo ilustre auditor resta incompleta. Isso porque a avaliação deste período partiu da mesma premissa realizada nos presentes autos: ao não identificar Receitas de Serviços, considerou-se Outras Receitas de Atividade Geral como tal;

- assim, fez-se uma confusão entre o valor declarado em DIRF e o faturamento da companhia, o que acabou levando à homologação parcial do pedido de restituição. Neste sentido, note-se, por exemplo, que os pedidos de restituição de saldo negativo de IRPJ dos anos calendários 2014 e 2015 (Anexos 7 e 8) também foram homologados parcialmente, sendo objeto de Manifestações de Inconformidade ainda pendentes de análise (processos nº 10845-904691/2020-96 e 10845-904.693/2020-85) (Anexos 9 e 10) e com os mesmos fundamentos do presente recurso;

- assim, diante de todo o exposto, tem-se que os valores apresentados em ECF estão plenamente de acordo com os arts. 231, III; 247, §1º; 248; 251 e 274, § 1º, do então vigente Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/1999), assim como do art. 177 da Lei nº 6.404/76, tendo sido oferecidos à tributação pelo regime de competência, seguindo as melhores práticas contábeis. Além disso, a própria ECF, em sua Ficha Y570, traz os valores constantes na DIRF da PETROBRAS, não havendo que se falar em divergência entre estes documentos;

- cabe destacar que a DIRF, conforme o art. 1º da IN nº119/2000, é utilizada por "pessoas jurídicas que tiverem efetuado pagamento ou crédito de rendimentos, a outras pessoas jurídicas, sujeitos à retenção do imposto de renda na fonte". Ainda, tal documento "será utilizado para comprovar o imposto de renda retido na fonte a ser deduzido ou compensado pela beneficiária dos rendimentos ou a ela restituído", como estabelece o art. 4º;

- dessa forma, a rejeição parcial do pleito, com base no argumento de que o pagamento anotado na DIRF deveria encontrar correspondência exata na L300 da ECF, afronta os princípios que norteiam as obrigações acessórias e apresenta manifesto descompasso com as práticas de mercado e regras contábeis sobre elas aplicáveis;

- tal descasamento de informações entre a DIRF e a DIPJ não caracteriza prejuízo aos cofres públicos, pois a receita anotada em determinado ano-calendário, independentemente do efetivo pagamento, foi considerada na apuração do IRPJ do referido exercício (transcreve ementas de decisões do CARF sobre o tema);

- de forma subsidiária, e na eventualidade de se afastar as questões de fato e de direito arguidas no presente recurso, entende-se necessária a baixa do processo em diligência, de modo a apurar a veracidade dos fatos. Tal prova atende ao disposto nos artigos 967 e 968 do atual Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018). Assim, em homenagem ao princípio da verdade material, e conforme o art. 16, IV, do Decreto 70.235/72, na eventualidade de não se considerar, de plano, a exigência do crédito, requer a realização de diligência para apurar se a diferença apontada pelo auditor fiscal, em virtude dos pagamentos a título de retenção na fonte, constantes da DIRF (regime de caixa), estão registrados em DIPJ, no livro razão e na ECF de outros anos calendários, refutando, deste modo, o fundamento desta homologação parcial.

Por sua vez, a 3ª Turma da DRJ/05 julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Discordando da decisão, a Recorrente apresentou recurso voluntário reproduzidos argumentos veiculados em sede de manifestação de inconformidade, alegando, em síntese que:

“(…)

Dos fundamentos

5. Primeiramente, convém destacar que o principal argumento apresentado na Manifestação de Inconformidade não foi enfrentado. Afirmou esta recorrente que a divergência entre a DIRF e a ECF teve como base os regimes adotados. Enquanto a apuração da BSE na ECF foi pelo regime de competência, a Petrobras adotou o regime de caixa na DIRF.

6. Apesar de reconhecer a adoção dos diferentes regimes de tributação, optou o órgão julgador por alegar ausência de provas e inverter o ônus probatório. Confira-se trechos do Acórdão (fls 587):

7. Ou seja, reconheceu a recorrida que a utilização de regimes de tributação diversos ocasionam informações divergentes na DIRF e ECF. Mesmo assim, utilizou-se desta divergência para glosar os créditos pleiteados. Ato seguinte, alegou que o ônus probatório cabe ao contribuinte.

8. Em outras palavras, admitiu o Fisco não haver elementos para a referida glosa, porém, as manteve por ausência de provas e indeferiu o pedido de diligência.

9. Ora, a questão em debate antecede o ônus do contribuinte em provar o seu direito à restituição. Não há elementos para a autoridade fazendária glosar o crédito, pois é fato incontroverso que a divergência entre DIRF e ECF não é elemento suficiente para tanto. Neste sentido, inclusive:

LUCRO PRESUMIDO – REGIME DE CAIXA – CONFRONTE ENTRE RECEITA E DESPESA – Destorce o lançamento que visa apurar omissão de receita o confronto entre receitas e despesas que, ao mesmo tempo, não se imputam ao efetivo recebimento ou dispêndio, mas a receitas e despesas sob o regime de caixa e competência. (Acórdão 103-22.213, Processo 10768.018219/98-33, 3ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes, Relator: Victor Luís de Salles Freire, Sessão: 08/12/2005, Publicação: 08/12/2005)

10. Adicionalmente, não cabe a alegação de que não foram anexados demonstrativos das receitas levadas à tributação em anos anteriores ou a escrituração contábil e fiscal dos anos anteriores a 2016. Tais documentos constam do ambiente fiscal SPED ou em registros da própria administração e estão acessíveis às autoridades tributárias.

11. Assim, deve a Receita Federal, de ofício, requerer as respectivas cópias, nos termos do art. 292 do Decreto n. 7.574, que regulamenta o Decreto n. 70.235/72.

12. Neste sentido, inclusive, é a jurisprudência do CARF, que entende nula a decisão que não analisa os documentos disponíveis no ambiente digital SPED e na própria administração. Confira-se:

CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)
Data do fato gerador: 23/03/2012 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. EFD-CONTRIBUIÇÕES. CARÊNCIA PROBATÓRIA. NULIDADE DA DECISÃO. Deve ser declarada, até mesmo de ofício, a nulidade de decisão que não analisa documentos acostados aos autos, ou disponíveis no ambiente digital SPED, que possam infirmar os fundamentos do Despacho Decisório que indeferiu, total ou parcialmente, o Pedido de Restituição. (...) - (Acórdão n. 3401-008.747, Processo n. 10880.967579/2012-20, 4ª Câmara, 3ª Seção de Julgamento, Sessão: 24/02/2021, Publicação: 11/03/2021)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIOS DA VERDADE MATERIAL E DA OFICIALIDADE. INFORMAÇÕES CONTIDAS EM REGISTROS NA PRÓPRIA ADMINISTRAÇÃO. DEVER DE OFÍCIO DE TRAZÊ-LAS AOS AUTOS CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Compete à administração, em atenção aos princípios da verdade material e da oficialidade, instruir, de ofício, o processo administrativo com os elementos de fato contidos em registros e sistemas mantidos pela própria administração. Aplicação à espécie dos artigos 29, 36 e 37 da Lei nº 9.784/99. Processo anulado a partir da decisão de primeira instância, inclusive. (Acórdão n. 203-08376, Processo n. 16707.009706/99-97, 3ª Câmara do 2º Conselho de Contribuintes, Relator Renato Scalco Isquierdo, Sessão: 21/08/2002, Publicação: 21/08/2002)

13. Necessário salientar, ainda, que estes documentos fazem prova em favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados, cabendo à autoridade administrativa provar a sua inveracidade, nos termos dos arts. 967 e 9683 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 9.580/2018). Do mesmo modo, os valores informados na Ficha Y570.

14. Caso não seja considerada tal documentação, tem-se uma verdadeira afronta ao princípio da verdade material, com a escolha de quais documentos podem ser considerados válidos segundo a conveniência do julgador.

15. Destaque-se também, que a referida documentação foi devidamente entregue, conforme consta do sistema da Receita Federal. Confira-se DCTFs 6 DIPJs: (...)

16. A mencionada documentação, somada aos comprovantes e planilhas anexados a estes autos, são aptos a comprovar a data dos efetivos recebimentos das receitas, bastando analisar a EFD (fls. 27/4.166); a planilha de recebimentos do CNPJ 33.000.167/0001-01 (fls. 4.167), as notas de débito (fls. 4.186/4/198), o extrato de conta corrente (fls. 4.199/4.213) e o razão (fls. 4.214/4.421).

17. Adicionalmente, em que pese a disposição legal e o entendimento jurisprudencial que eximem o contribuinte de juntar documentos já disponíveis nos sistemas digitais da Receita Federal, tendo em vista o princípio da busca da verdade real, seguem anexos os documentos solicitados. Neste sentido, inclusive:

Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Exercício: 2002 COMPENSAÇÕES. SALDO NEGATIVO. RETENÇÃO NA FONTE. DOCUMENTAÇÃO COMPROBATÓRIA JUNTADA AOS AUTOS QUANDO DA INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO. RECONHECIMENTO. POSSIBILIDADE. É ônus do contribuinte a juntada de todos os documentos que comprovem os créditos alegados que pretendem ser compensados. Como regra geral a prova deve ser apresentada na impugnação, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual. Contudo, tendo o contribuinte apresentado os documentos comprobatórios no voluntário, razoável se admitir a juntada e a realização do seu exame, pois seria por demais gravoso e contrário ao princípio da verdade material a manutenção da glosa de 7 deduções sem a análise das provas constantes nos autos. Restando claro e devidamente comprovado documentalmente o direito aos créditos, possível o reconhecimento creditório e sua consequente compensação. (Acórdão n. 1401-002.411, Processo n. 11831.004260/2003-49, 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 1ª Seção, Relatora Letícia Domingues Costa Braga, Sessão: 13/04/2018, Publicação: 20/06/2018)

18. Reitera-se, ainda, os argumentos apresentados em Manifestação de Inconformidade, de que a DIRF disponibilizada pela Petrobras refere-se exclusivamente aos valores recebidos no ano calendário de 2015, o que independe das receitas provisionadas dentro do próprio ano e demonstradas na ECF.

19. Ainda, que o montante expresso na DIRF da Petrobras abrange as receitas de arrendamento financeiro, que não estão inclusas no resultado, mas são base de retenção quando do recebimento, bem como que não há divergência entre a ECF e a DIRF, uma vez que a ECF, na Ficha Y570, traz os valores constantes da DIRF.

20. Como já informado, destaque-se que não há omissão de receitas na diferença apurada entre os regimes de caixa e competência, como amplamente consolidado pela jurisprudência do CARF:

(...) IRRJ/CSLL OMISSÃO DE RECEITAS. DIFERENÇA APURADA ENTRE DIRFs. APRESENTADAS PELAS INSTITUIÇÕES FINANCEIRAS E A ESCRITURAÇÃO CONTABIL ESPELHADA NO LIVRO RAZÃO Demonstrado e comprovado pelo sujeito passivo que as receitas financeiras foram contabilizadas e apropriadas contabilmente no regime de competência, a tributação das receitas financeiras no regime de caixa e conforme DIRFs apresentadas pelas instituições financeiras não pode prosperar a imputação de omissão de receitas. (...) Recurso de Ofício Negado. Recurso Voluntário Provido em

Parte. (CARF, 1a. Seção, Acórdão 1302-000.259, Processo nº 19515.003599/2005-84, data 20/05/2010).

“NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Ano-calendário: 1998 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. IRRF. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. Comprovado nos autos pelos assentamentos contábeis da empresa QUE OFERECIU AS RECEITAS PELO REGIME DE COMPETÊNCIA E REGISTROU O IMPOSTO DE RENDA QUANDO EFETIVAMENTE RETIDO PELAS FONTES PAGADORAS, DEFERE-SE O DIREITO CREDITÓRIO DE IRRF REFLETIDO NO SALDO DEVEDOR DE 8 IRPJ.” (CARF, 1a. Seção - Primeira Turma Especial, Acórdão 1801-001.025, data 12/06/2012, DOU de 12/06/2012).

21.Complementarmente, cabe pontuar que nos já citados Embargos à Execução Fiscal n. 0001679-07.2018.4.03.6104 houve o reconhecimento do pedido pela União, sendo que a mencionada ação teve como objeto a divergência dos regimes de caixa e competência além de não terem sido computados os valores referentes ao arrendamento mercantil.

22.Assim, tais valores guardam relação direta com os presentes autos, uma vez que a DIRF da Petrobras em análise abrange as receitas de arrendamento financeiro, o que é uma das razões para a divergência entre a DIRF e a ECF, sendo que o mesmo tema foi enfrentado nos Embargos à Execução Fiscal mencionados.

23.Adicionalmente, outros dois processos administrativos foram judicializados sob o mesmo fundamento, com o reconhecimento dos pedidos pela União de que o crédito era devido por se tratar de regime de caixa e competência. Neste sentido, por serem tais documentos posteriores à apresentação da Manifestação de Inconformidade, requer-se a juntada desta documentação aos autos.

24.Na anulatória 5004402-06.2021.4.03.6104, tratou-se do processo administrativo n. 10845-903.420/2020-13, e do processo de cobrança n. 10845.904224/2020-66, relativos ao ano calendário 2009.

25.Já a anulatória n. 5005373-88.2021.403.6104 teve como objeto os processos administrativos n. 10845.904.377/2020-11 e n. 10845.904.378/2020-58, também tratando da divergência entre DIRF e DIPJ sobre CSLL e IRPJ de 2012 (ano calendário 2011). Em contestação, a União Federal informou o seguinte:

Depreende-se, pois, que restou acolhida pela Receita Federal do Brasil (RFB) a pretensão da parte autora de nulidade dos despachos decisórios relativos aos PERs 36737.47425.301216.1.2.02-6003 (processo de crédito 10845.904.377/2020-11) e 22115.64740.301216.1.2.03-8030 (processo de crédito 10845-907.378/2020-58), por terem deferido parcialmente o direito creditório pleiteado nos referidos PERs, tendo sido reconhecido integralmente o valor dos saldos negativos de IRPJ e CSLL pleiteados nestes PERs, concluindo que o valor total a título de IRPJ e CSLL a ser restituído à autora é de R\$ 2.817.008,22, apurado até agosto de 2021.

26.Assim, considerando o exposto até o momento, entende-se que:

à. Em que pese a possibilidade de presunção de omissão de receitas, o confronto entre regimes de tributação diversos distorce o lançamento tributário com base apenas nestas informações;

b. É nula a decisão que não analisa os documentos acostados no ambiente digital SPED ou em registros da própria administração que possam infirmar os fundamentos do Despacho Decisório;

c. Não há divergência de informações entre a DIRF e a ECF, pois os valores que constam na DIRF estão demonstrados na Ficha Y570;

d. Os documentos dos Embargos à Execução Fiscal 0001679-07.2018.4.03.6104, assim como das duas anulatórias juntadas neste recurso, demonstram que a divergência entre a DIRF e a ECF vem sendo objeto de reiterados lançamentos pela Receita Federal que, ao fim, se demonstram infundados, guardando direta relação com os valores em análise nos presentes autos, que tratam da mesma questão, assim como das receitas de arrendamento financeiro, que também ocorreram no ano em análise.

Do Pedido

27. Ante o exposto, requer que o presente Recurso Voluntário seja julgado procedente, com a homologação integral do pedido de restituição e, subsidiariamente, em homenagem ao princípio da verdade material, que seja o Acórdão declarado nulo, ante a ausência de fundamentação e a afronta aos arts. 967 e 968 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 9.580/2018) e do art. 29 do Decreto n. 7.574/11, com a devolução dos autos à 1ª instância para que seja realizada a diligência necessária e realizado um novo julgamento.

A Recorrente impetrou Mandado de Segurança objetivando o julgamento do presente por este Tribunal e a medida liminar foi deferida.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça**, Relator

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. Portanto, dele tomo conhecimento.

Conforme já relatado, trata-se de pedido de restituição de Saldo Negativo de IRPJ do Exercício de 2018 (ano calendário 2017), objeto do PER nº 31093.58652.070219.1202-4733. Do crédito requerido de R\$ 9.277.616,20, código 6190, relativo ao CNPJ 33.000.167/0001-01 (Petróleo Brasileiro S/A - Petrobras), foi homologado o valor de R\$ 8.071.526,09, não tendo sido confirmado o montante de R\$ 1.206.090,11.

No Despacho Decisório, apontou o auditor divergência entre as receitas de serviços informadas na Declaração de Imposto Retido na Fonte (DIRF) e no registro L300 da Escrituração Contábil Fiscal (ECF), concluindo pela não totalização das receitas do código 6190¹.

Apresentada Manifestação de Inconformidade (e-fls. 15/21), o direito creditório foi julgado improcedente.

Apontaram os julgadores:

- (i) não ter sido computada a totalidade das receitas na apuração do lucro real do ano-calendário 2017;
- (ii) não haver nos autos documentos aptos a comprovar a integralidade das receitas, como demonstrativos de receita, bem como escrituração contábil e fiscal dos anos anteriores a 2017, entre outros;
- (iii) que a análise das receitas declaradas nos anos-calendário 2014 a 2017 na ECF são inferiores às da DIRF analisada;
- (iv) sobre as informações referentes aos Embargos à Execução Fiscal nº 0001679-07.2018.4.03.6104 (e-fls. 120/126), que não constam documentos que relacionem os valores informados pela Petrobrás na DIRF do ano de 2015 com o contrato de arrendamento, o mesmo ocorrendo com o Termo de Quitação assinado em 2017; e
- (v) que não procede o argumento de que os rendimentos constantes da DIRF abrangem montantes relativos a arrendamento financeiro, que não transitam por resultado, pois não demonstrado em qual período de apuração os rendimentos foram tributados.

¹ A retenção conjunta, código 6190, refere-se aos pagamentos efetuados pela administração pública federal a pessoas jurídicas pelo fornecimento de bens ou prestação de serviços estão sujeitos à incidência na fonte de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, cujos valores, considerações como antecipações, somente podem ser deduzidos com o que for devido em relação à mesma espécie tributária no encerramento do período de apuração (art. 64 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 34 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, Instrução Normativa SRF nº 306, de 12 de março de 2003, Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004 e Instrução Normativa RFB nº 1.234, de 11 de janeiro de 2012). 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 9,45% aplicado sobre a receita pelo fornecimento de bens ou fornecido ou de serviços prestados tais como de alimentação e de energia elétrica entre outros correspondente ao somatório das alíquotas de 4,80% de IRPJ, de 1,0% de CSLL, de 0,65% de PIS e 3,0% de Cofins. O beneficiário é a pessoa jurídica que obtém os rendimentos e o imposto é recolhido pela fonte pagadora até o terceiro dia útil da semana subsequente à de ocorrência do fato gerador.

Irresignada, a Recorrente apresentou recurso voluntário alegando que a glosa foi fundamentada na divergência entre os valores informados na DIRF pela fonte pagadora (Petrobras), que utiliza o regime de caixa, e os valores registrados na ECF pela BSE, que adota o regime de competência. A Receita Federal considerou que apenas 87% das receitas declaradas na DIRF foram reconhecidas na ECF, aplicando proporcionalidade na dedução da CSLL retida na fonte, com base na Súmula CARF nº 80.

A Recorrente sustentou que essa divergência é explicável e legítima, decorrente exclusivamente da diferença entre os regimes contábeis adotados pelas partes. Argumentou que as receitas foram devidamente tributadas, ainda que em exercícios distintos, e que a Receita não considerou documentos disponíveis no ambiente SPED e registros internos da própria administração, contrariando os princípios da verdade material e da oficialidade. De acordo com a Recorrente, houve a apresentação de documentação comprobatória, como EFD, razão contábil, DCTFs, DIPJs e planilhas, que demonstram o efetivo recebimento e tributação das receitas.

Além disso, cita jurisprudência do CARF que reconhece que a divergência entre regimes de caixa e competência não configura omissão de receita, desde que comprovada a tributação. Também foram anexadas decisões judiciais em que a União reconheceu o direito creditório em situações idênticas, reforçando a tese da Recorrente.

Nesse contexto, o ponto controvertido, a ser apreciado em sede recursal, cinge-se ao fato de que parte do direito creditório à título de CSLL retida na fonte, em razão de não ter sido computada a totalidade das receitas na apuração do Lucro Real do ano-calendário 2017. A autoridade fiscal confirmou o IRRF de forma proporcional à receita declarada no Demonstrativo do Resultado do Exercício – DRE da ECF, nos seguintes termos:

“Como no ano-calendário 2017 apenas 87% das receitas declaradas na DIRF da fonte pagadora foram declaradas no registro L300 da ECF (Demonstração do Resultado), também apenas 87% do IR retido na fonte sob o código 6190 pode ser utilizado como dedução na composição do saldo negativo, ou seja, apenas R\$ 8.071.526,09”

Sobre a questão, pinço trecho do acórdão de piso:

A recorrente alega que a divergência apontada no despacho decisório decorre do fato de ter oferecido os rendimentos à tributação pelo regime de competência, enquanto na PETROBRAS se deu pelo regime de caixa. Afirma, portanto, que não há discordância entre os dados apresentados, mas tão somente um descasamento em virtude da adoção de regimes diferentes.

Para que o IRRF possa ser utilizado para deduzir o imposto devido ao final do exercício, tem que estar comprovada a retenção e que a respectiva receita foi computada na base de cálculo do imposto, conforme estabelece o art. 2º, §4º, III, da Lei nº 9.430/96.

§ 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. (grifo nosso)

Confirmando o entendimento exposto acima, foi proferida a Súmula CARF nº 80:

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.

Decerto, como apontou a interessada em sua manifestação, a utilização de regimes de tributação diversos (caixa e competência) pela fonte pagadora e beneficiário pode ocasionar a tributação de parte dos rendimentos em períodos de apuração divergentes daquele constante em DIRF.

Compulsando os elementos de prova constantes do processo, nota-se que a manifestante juntou aos autos partes da Escrituração Fiscal Digital – ECF (fls. 41/66) e do Livro Razão (fls. 68/322), referentes ao ano-calendário 2017.

Ocorre que a interessada alega que parte das receitas de prestação de serviços que implicaram no IRRF de R\$ 9.277.616,20 foram levadas à tributação em outros exercícios, em razão do reconhecimento de suas receitas pelo regime de competência. Contudo, não consta dos autos documentos aptos a comprovar que a integralidade da receita de serviços constante da DIRF da Petrobrás do ano-calendário de 2017 foi levada à tributação. Sequer foram anexados demonstrativos das receitas levadas à tributação nos anos anteriores, a ser cotejado com os valores de IRRF informados nas respectivas DIPJ/ECF e em DIRF. Também não consta dos autos a escrituração contábil e fiscal dos anos anteriores a 2017.

Por seu turno, a autoridade fiscal analisou as receitas declaradas nos anos-calendário 2014 a 2017 e constatou que as receitas declaradas nas DIRF sob o código 6190 superam as declaradas nas ECF. Segue excerto da análise do Auditor-Fiscal, confirmando a assertiva:

11. As receitas declaradas nas ECF relativas aos anos-base 2014 a 2017 totalizam R\$ 375.776.859,36, conforme resumo abaixo:

ECF	
Ano-calendário	Receita de Serviços
2014	66.551.389,96
2015	75.459.860,01
2016	65.746.587,79
2017	168.019.021,60
Total	375.776.859,36

12. Já as receitas sob o código 6190 declaradas pelas fontes pagadoras nas DIRF em relação aos mesmos anos totalizam R\$ 466.077.706,62, de acordo com o quadro a seguir:

DIRF	
Ano-calendário	Receita de Serviços
2014	92.301.720,08
2015	103.300.100,14
2016	77.192.215,06
2017	193.283.671,34
Total	466.077.706,62

13. Como se percebe, mesmo se considerando um período ampliado de quatro anos, as receitas declaradas nas DIRF sob o código 6190 superam as declaradas nas ECF. No caso do ano-calendário 2017, as Outras Receitas da Atividade Geral no registro

L300 da ECF representam 87% das receitas sob o código 6190 declaradas pela fonte pagadora na DIRF.

O manifestante aduz que a análise para anos anteriores realizada pelo ilustre auditor resta incompleta, pois ao não se identificar receitas de serviços, considerou-se Outras Receitas da Atividade Geral do registro L300 da ECF como tal. Contudo, tal procedimento, não invalida a análise da autoridade fiscal, uma vez que foi mais favorável ao contribuinte.

Ademais, da leitura do Parecer EQAUD IRPJCSLL 8RF nº 424/2021, percebe-se a atitude zelosa e adequada do Auditor-Fiscal em considerar como receita de prestação de serviços os valores informados em Outras Receitas da Atividade Geral do registro L300 da ECF, em razão dos indícios de que as receitas originadoras da retenção sob o código 6190 na DIRF da fonte pagadora foram declaradas nessa linha. Frise-se que no registro Y540 (Discriminação da Receita de Vendas dos Estabelecimentos por Atividade Econômica) consta a informação de que os R\$ 168.019.021,60 se referem a receitas pelo CNPJ matriz com CNAE “geração de energia elétrica”.

Expandindo um pouco a análise efetuada pela autoridade fiscal, ao se analisar as DIPJ dos exercícios 2010 a 2014 (fls. 391/580), anos-calendário 2009 a 2013, em especial a Ficha 06A – Demonstração do Resultado – PJ em Geral, e as DIRF entregues pelas fontes pagadoras para esses períodos de apuração, verifica-se que as receitas de prestação de serviços, locações e revenda de mercadorias declaradas pelo contribuinte em DIPJ não excedem aos valores constantes das DIRF (códigos de retenção 6190 e 6147). Tal constatação vai de encontro à tese de tributação de parte dos rendimentos informados na DIRF de 2017 em outros exercícios. Segue quadro demonstrativo resultante da análise das declarações;

Ano-calendário	Código de Retenção	Receita Informada DIRF	Receita Declarada DIPJ	
2013	6190	128.030.500,02	86.062.106,21	
2012	6190/6147	49.462.655,69	82.755.912,89	
2011	6190/6147	101.433.082,84	120.047.196,20	
2010	6147	102.191.942,66	60.895.755,09	
2009	6147	65.972.811,92	59.989.190,73	Percentual de Receita Declarada
Total		447.090.993,13	409.750.161,12	91,65%

Com referência aos valores informados na Ficha Y570 – Demonstrativo do IRPJ e da CSLL Retidos na Fonte, da ECF, esses não têm o condão de garantir que as receitas correspondentes foram integralmente tributadas, ainda mais quando parte da tributação aconteceu em outros períodos de apuração, como alega a interessada.

Dito isto, deve ser considerada escoreita a glosa parcial do IRRF utilizado pelo contribuinte para deduzir o imposto devido no exercício, uma vez que não restou comprovada a tributação da totalidade dos rendimentos informados em DIRF pela Petrobrás no ano-calendário 2017, na ECF do período ou em documentos de outros períodos de apuração. Em DIRF, consta receita de serviços no importe de R\$ 193.283.671,34, sendo que na DRE da ECF somente foi declarado o valor de R\$ 168.019.021,60 (Outras Receitas da Atividade Geral), conforme consignado no Parecer EQAUD IRPJCSLL 8RF nº 424/2021. “

Assim, em tal caso, a Recorrente contabilizava e tributava o rendimento total de aplicações financeiras por mês, conforme o regime de competência, ao contrário do Banco que apesar de declarar mensalmente o rendimento tributável, somente o fazia sobre o rendimento auferido por ocasião da alienação, resgate ou cessão do título ou aplicação em cumprimento ao regime de caixa.

Havia, destarte, há um desacerto natural entre a apuração da DIPJ e das DIRF, uma vez que o lucro real na DIPJ é apurado pelo regime de competência e as retenções na DIRF sobre aplicações financeiras são efetuadas pelo regime de caixa. Sendo que tal característica pode levar à divergência de apuração entre os valores das retenções na fonte, passíveis de deduzir o IRPJ a pagar daquele período, e as receitas financeiras declaradas relativamente ao período das retenções (valor oferecido à tributação).

Contudo, com base na súmula CARF nº 80 o IRRF somente pode ser reconhecido caso o contribuinte tenha oferecido à tributação o rendimento correspondente referente ao mesmo período. O contribuinte precisa comprovar que ofereceu o rendimento à tributação no mesmo período para que possa deduzir o IRRF correspondente. O que não se deu no caso sob exame,

Assim, a jurisprudência do CARF admite que o descompasso entre regimes (caixa e competência) não invalida, por si só, o direito ao crédito, desde que haja comprovação do oferecimento da receita e da efetiva retenção. Senão veja-se:

DIFERENÇA DIPJ X DIRF. RECEITA FINANCEIRA. REGIME DE CAIXA X REGIME DE COMPETÊNCIA. Havendo o sujeito passivo comprovado que as receitas financeiras foram tributadas pelo regime de competência em período anterior à retenção na fonte de IRPJ, que ocorre pelo regime de caixa, é de se reconhecer o direito creditório pleiteado. COMPENSAÇÃO. ÔNUS DA PROVA. DIREITO CREDITÓRIO. RETENÇÃO NA FONTE. COMPROVAÇÃO DO OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS RELATIVOS ÀS RETENÇÕES. SÚMULA CARF N.80. Para casos de comprovação de retenção sem informe de rendimentos, como o ora analisado, admite-se a comprovação da retenção por outros meios, conforme entendimento pacífico neste Colegiado, de acordo com a Súmula CARF nº 143 do CARF. Deve-se ainda comprovar tanto a retenção na fonte como o oferecimento dos referidos rendimentos à tributação, nos termos da Súmula CARF 80. (Acórdão nº 1101-01.765, Relator: Jeferson Teodorovicz, Data da Sessão:18 de agosto de 2025.)

Repise-se: em respeito à Súmula CARF nº 80, retro transcrita, a contribuinte deve comprovar que todas as receitas correspondentes às retenções na fonte tenham sido levadas à tributação, o que não se deu, integralmente, no caso sob exame.

Assim sendo, podemos concluir que as Retenções na Fonte de IR porventura comprovadas somente poderão ser deduzidas na apuração do IRPJ se os respectivos rendimentos que as originaram integrarem a base de cálculo de apuração do Imposto de Renda do respectivo período. Noutras palavras, a dedução como antecipação do imposto retido na fonte está condicionada ao cômputo das receitas correspondentes na determinação do lucro real e as retenções na fonte relativas a anos-calendário anteriores não podem ser utilizadas no presente caso.

No presente caso, com referência aos valores informados na Ficha Y570 – Demonstrativo do IRPJ e da CSLL Retidos na Fonte, da ECF, esses não têm o condão de garantir que as receitas correspondentes foram integralmente tributadas, ainda mais quando parte da tributação aconteceu em outros períodos de apuração, como alega a Recorrente.

Dito isto, deve ser considerada escoreita a glosa parcial do IRRF utilizado pelo contribuinte para deduzir o imposto devido no exercício, uma vez que não restou comprovada a tributação da totalidade dos rendimentos informados em DIRF pela Petrobrás no ano-calendário 2017, na ECF do período ou em documentos de outros períodos de apuração. Em DIRF, consta receita de serviços no importe de R\$ 193.283.671,34, sendo que na DRE da ECF somente foi declarado o valor de R\$ 168.019.021,60 (Outras Receitas da Atividade Geral), conforme consignado no Parecer EQAUD IRPJCSLL 8RF nº 424/2021.

Verifica-se que 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.

Deveria ter a Recorrente dialogado com a decisão de piso e carreado aos autos os comprovantes necessários. Destaco ser plenamente possível a apresentação de documentos em sede de recursal em homenagem aos princípios do formalismo moderado e da verdade material.

Ressalte-se que todos os documentos constantes nos autos foram regularmente examinados com minudência, conforme a legislação de regência da matéria.

Por fim, quanto à alegação da Recorrente de que os documentos dos Embargos à Execução Fiscal 0001679-07.2018.4.03.6104, assim como das duas anulatórias, juntados no recurso, demonstraria que a divergência entre a DIRF e a ECF vem sendo objeto de reiterados lançamentos pela Receita Federal que, ao fim, se demonstram infundados, entendo não guardar direta relação com os valores em análise nos presentes autos.

Assim, pelos fundamentos mencionados entendo que o acórdão de piso não merece reforma, inclusive, manifesto minha concordância com o voto condutor, cujas razões de decidir, adoto em complemento às minhas já expostas.

Ante o exposto, oriento meu voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

Assinado Digitalmente

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça