



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10850.902065/2014-48
ACÓRDÃO	1202-002.179 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de outubro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	CNF - ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS NACIONAL LTDA.
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2009

SALDO NEGATIVO. COMPENSAÇÃO. COMPROVAÇÃO.

O artigo 165 do CTN autoriza a restituição do pagamento indevido e o artigo 74 da Lei nº 9.430/96 permite a sua compensação com débitos próprios do contribuinte, em face da demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. NECESSIDADE DE LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO.

O ônus probatório do fato constitutivo do alegado direito creditório é do contribuinte, conforme art. 373, I, do CPC/2015, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa – Relator

Assinado Digitalmente

Leonardo de Andrade Couto – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Andre Luis Ulrich Pinto, Fellipe Honorio Rodrigues da Costa, Jose Andre Wanderley Dantas de Oliveira, Liana Carine Fernandes de Queiroz, Mauricio Novaes Ferreira, Leonardo de Andrade Couto (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra Acórdão 106-008.694 - 10ª TURMA DA DRJ06, Sessão 21 de janeiro de 2021, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade da contribuinte.

Por bem descrever os fatos e por economia processual, adoto o relatório da decisão da DRJ, nos termos abaixo:

O presente processo trata de manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório nº de Rastreamento 090625682, emitido eletronicamente em 04/09/2014, referente ao crédito demonstrado no PER/Dcomp nº 15785.79911.231210.1.3.02-2920 e os demais a este vinculados:

(...)O tipo do crédito utilizado é Saldo Negativo de IRPJ relativo ao ano-calendario 2009. Os valores das parcelas de composição do crédito informados no PER/Dcomp e os valores confirmados pelo Fisco foram assim discriminados no Despacho Decisório:

Analisadas 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	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	2.022.143,98	0,00	0,00	0,00	0,00	2.022.143,98
CONFIRMADAS	0,00	423.849,93	0,00	0,00	0,00	0,00	423.849,93

No Despacho Decisório não foi apurado o Saldo Negativo declarado pelo contribuinte. Extraem-se, do documento, as seguintes informações:

(...)De acordo com as informações prestadas pelo contribuinte no PER/Dcomp, os únicos valores que entraram na composição do Saldo Negativo AC 2009 referem-se a retenções na fonte a título de imposto de renda.

O detalhamento das parcelas confirmadas e não confirmadas encontra-se no documento intitulado “Despacho Decisório - Análise de Crédito”, a seguir transcrito:

Análise das Parcelas de Crédito**Imposto de Renda Retido na Fonte****Parcelas Confirmadas**

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor Confirmado
33.603.457/0001-40	3426	25.651,05
59.588.111/0001-03	3426	2.876,78
60.746.948/0001-12	3426	164.876,45
90.731.688/0001-72	3426	230.445,65
Total		423.849,93

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
33.700.394/0001-40	3426	1.346.990,19	0,00	1.346.990,19	Retenção não comprovada e receita parcialmente oferecida ou não oferecida à tributação
60.746.948/0001-12	6800	251.303,86	0,00	251.303,86	Retenção na fonte não comprovada
Total		1.598.294,05	0,00	1.598.294,05	

A análise resultou na não homologação de todas as compensações declaradas nos PER/Dcomp vinculados ao referido crédito:

(...) Cientificado do teor do Despacho Decisório na data de 16/09/2014 (fl. 13), o interessado apresentou manifestação de inconformidade na data de 13/10/2014 (fl. 14/20), com suas razões de discordância.

Em síntese, argumenta que as retenções na fonte não consideradas pela Autoridade Fiscal encontram-se comprovadas pelos documentos que foram colacionados à defesa. Sustenta, também, que a suposta inconsistência evidenciada pela Fiscalização, com respeito às retenções na fonte, deve-se ao fato de que os rendimentos das aplicações financeiras são tributados pelo regime de competência, ao passo que os informes de rendimento obedecem ao regime de caixa. No seu caso, do total das receitas financeiras consignadas em DIRF no ano-calendário de 2009, uma parcela já havia sido oferecida à tributação na DIPJ de anos anteriores, tendo sido tributada no referido ano tão somente a parcela remanescente.

A 10ª TURMA DA DRJ06 julgou improcedente a manifestação de inconformidade, ratificando a decisão da Delegacia de jurisdição da contribuinte, nos seguintes termos:

II. Análise do crédito

O motivo da não homologação foi a não confirmação integral das parcelas de crédito declaradas. Em específico, o montante de R\$ 1.598.294,05 relativo a valores de retenção na fonte, consoante discriminação contida no anexo ao Despacho Decisório.

A existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação

(CTN, art. 170). Pelo princípio da indisponibilidade do interesse público e pela vinculação da função pública, é inadmissível que a RFB aceite a extinção do

tributo por compensação com crédito que não seja comprovadamente certo nem possa ser quantificado. Esse entendimento aplica-se também à restituição.

De acordo com o § 2º do art. 943 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos contidos nos presentes autos¹, o comprovante anual de rendimentos e de retenção na fonte é o documento hábil para comprovar a correta dedução do imposto retido durante o ano-calendário:

(...)A Autoridade Fiscal, em sua análise, não confirmou os valores de retenção, a título de imposto de renda, para as fontes pagadoras abaixo discriminadas, sob a justificativa de “retenção não comprovada” e “receita parcialmente oferecida ou não oferecida à tributação”:

(...)Em sua defesa, a manifestante carreu, às fl. 26/29, os comprovantes anuais de rendimentos e de retenção na fonte relacionados às fontes pagadoras acima. Com relação à fonte pagadora CNPJ 60.746.948/0001-12 há coincidência nos valores de IRRF informados no PER/Dcomp e os que constam do respectivo comprovante. Para a fonte pagadora CNPJ 33.700.394/0001-40, os valores de retenção sob o Código de Receita 3426 são bem superiores aos que foram aproveitados pelo contribuinte na composição do saldo negativo.

Os dados constantes dos comprovantes anuais de rendimentos e de retenção na fonte foram também confirmados por consulta realizada junto ao sistema DIRF:

(...)Portanto, ambos os valores de imposto de renda retido na fonte consignados pelo contribuinte no PER/Dcomp, que entraram na composição do Saldo Negativo IRPJ AC 2009, e não confirmados no Despacho Decisório – a saber, R\$ 1.346.990,19 (CNPJ 33.700.394/0001-40) e R\$ 251.303,86 (CNPJ 60.746.948/0001-12) – encontram-se devidamente comprovados, seja pelos documentos trazidos à manifestação de inconformidade, seja mediante consultas realizadas junto às DIRF transmitidas à RFB pelas respectivas fontes pagadoras.

Resta, portanto, confirmar se as receitas financeiras a que correspondem tais retenções foram devidamente oferecidas à tributação. É que a tributação dos rendimentos é condição para que as respectivas retenções na fonte sejam utilizadas como dedução na apuração do imposto devido no período. Tal é a regra que emana da disposição contida no art. 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430, de 20 de janeiro de 1995:

(...)Assim, nos termos da disposição trazida pelo art. 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430, de 1996

(regra replicada na redação do art. 231 do RIR/1999, vigente à época dos fatos geradores tratados nestes autos), a dedução como antecipação do imposto pago ou retido na fonte está condicionada ao cômputo das receitas correspondentes na determinação do Lucro Real.

Portanto, não basta que a retenção seja confirmada; é preciso verificar, também, se os rendimentos tributáveis correspondentes são compatíveis com as receitas incluídas na apuração do resultado do exercício.

Consoante constou do anexo ao Despacho Decisório, como motivo para não consideração das retenções de imposto de renda relacionadas às fontes pagadoras acima, além da falta de comprovação das referidas retenções, consignou-se também que o oferecimento à tributação dos respectivos rendimentos no ano-calendário de 2009 não restou devidamente comprovado.

A manifestante contesta tal fundamentação, alegando que a Autoridade Fiscal não considerou o fato de que os rendimentos das aplicações financeiras são tributados pelo regime de competência, ao passo que os informes de rendimentos, com destaque das retenções efetivadas, obedecem ao regime de caixa, e, portanto, do total das receitas financeiras consignadas no ano calendário de 2009, parte já havia sido oferecida à tributação em anos anteriores.

No ano-calendário em questão (2009), o contribuinte informou, em sua DIPJ/20102, na Ficha 06A – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO, na Linha 23 – OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS, valores de receitas financeiras equivalentes a R\$ 10.955.535,62 (cópia às fl. 181/213). Já os rendimentos tributáveis constantes das DIRF em que a pessoa jurídica figura como beneficiária, abrangendo as retenções relativas aos códigos de receita 3426 e 6800, correspondentes às receitas financeiras, totalizaram o montante de R\$ 20.681.320,31 (extrato às fl. 253/269), o que, numa primeira análise, já poderia indicar que os correspondentes rendimentos não foram oferecidos à tributação, em sua totalidade.

Todavia, a despeito da regra estabelecida no art. 231 do RIR/1999, tratando-se de receitas financeiras, é de se adotar um pouco mais de cautela quanto a tal conclusão, ao se tomar por parâmetro de comparação apenas o próprio ano-calendário em que ocorreram as retenções na fonte.

Isso porque, se por um lado, em respeito ao princípio contábil da competência, o oferecimento da receita à tributação deve ocorrer à medida em que os ganhos são auferidos, independentemente do efetivo resgate da aplicação, por outro lado, a retenção de imposto de renda na fonte sobre esses rendimentos segue periodicidade diversa, diferenciada caso se trate de aplicações financeiras de renda fixa ou em fundos de investimento.

A respeito, as regras dispostas nos art. 373, 729, 732, 739, 770, 773, do RIR/1999; no art. 6º da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; e no art. 3º da Lei nº 10.892, de 13 de julho de 2004, legislação aplicável à matéria:

(...)Nesse sentido, para avaliar a inclusão, na base de cálculo do imposto de renda, da receita financeira informada como rendimento tributável na DIRF, é importante considerar a ausência de sincronia, determinada pela legislação, entre o oferecimento da receita à tributação e a efetiva retenção na fonte. Dessa forma,

é perfeitamente possível que, restringindo-se a avaliação a um único ano calendário (ou trimestre), seja apurada aparente omissão de receita à tributação.

Entretanto, ampliando-se essa avaliação para anos (ou trimestres) anteriores, pode-se deparar com cenário inverso: receita financeira informada na DIPJ em valor superior ao rendimento tributável informado em DIRF. Essa inversão indica que a retenção ocorrida em determinado ano (ou trimestre) está vinculada a receitas financeiras que foram incluídas na base de cálculo do imposto não somente no período em análise, mas também em anos (ou trimestres) anteriores.

Diante desse cenário, no caso de ser apontada aparente omissão de receitas financeiras na apuração do resultado de um determinado período – como o que se constatou, à primeira vista, no presente caso –, o mais indicado é avaliar o valor acumulado das receitas financeiras informadas na DIPJ e os rendimentos tributáveis apresentados na DIRF para um período ampliado, de forma a igualar os períodos de inclusão da receita na base de cálculo do tributo e da ocorrência da retenção, tornando comparáveis os montantes de receita financeira, na DIPJ, e de rendimento tributável, na DIRF.

Não raro, em casos assim, quando alargado o período de avaliação quanto à tributação das receitas financeiras, não se consolida a impressão inicial de omissão de rendimentos, ou até mesmo se confirma que nem todas as receitas financeiras foram computadas pelo contribuinte em sua base de tributação.

Pois bem. De acordo com as DIPJ – AC 2007, 2008 e 2009 que foram trazidas aos autos, por cópia, respectivamente às fl. 119/147, fl. 148/180 e fl. 253/269, obtém-se os seguintes valores tributados a título de receitas financeiras:

Exercício	Ano-Calendário	Ficha/Linha	Receitas Financeiras
2008 ³	2007	06A/22	10.377.270,90
2009 ⁴	2008	06A/22	12.903.505,11
2010 ⁵	2009	06A/23	10.955.535,62

Nos extratos das DIRF às fl. 214/231 (Ano de Retenção 2007), fl. 232/252 (Ano de Retenção 2008) e fl. 253/269 (Ano de Retenção 2009), apuram-se os seguintes valores de rendimentos tributáveis relativos às receitas financeiras – Códigos de Retenção 3426 – IRRF OPERACOES A LONGO PRAZO PJ e 6800 – IRRF FUNDO DE INVESTIMENTOS RENDA FIXA:

Ano de Retenção	Código de Retenção	Rend Tributáveis	Total
2007	3426	19.528.263,69	26.215.354,32
	6800	6.687.090,63	
2008	3426	25.355.141,38	30.177.582,30
	6800	4.822.440,92	
2009	3426	16.126.362,25	20.681.320,31
	6800	4.554.958,06	

Assim, estendendo a análise comparativa para os anos de 2007 a 2009, temos:

Ano-Calendário	Rec Financeiras DIPJ	Rec Financeiras DIRF	%
2009	10.955.535,62	20.681.320,31	52,97%
2008	12.903.505,11	30.177.582,30	42,76%
2007	10.377.270,90	26.215.354,32	39,58%

Quando de avalia o valor acumulado das receitas financeiras informadas na DIPJ e os rendimentos tributáveis apresentados na DIRF, de forma a igualar os períodos de inclusão da receita na base de cálculo do tributo e da ocorrência da retenção, tornando comparáveis os montantes de receita financeira, na DIPJ, e rendimento tributável, na DIRF, encontram-se os seguintes resultados:

Período	Rec Financeiras DIPJ	Rend Tributáveis DIRF	%
2009	10.955.535,62	20.681.320,31	52,97%
2008 e 2009	23.859.040,73	50.858.902,61	25,37%
2007 a 2009	34.236.311,63	77.074.256,93	44,42%

Pelos valores acima demonstrados, fica evidente que, ampliando o período de avaliação quanto à tributação das receitas financeiras, abrangendo o acumulado em três anos-calendário, chega se a um percentual de oferecimento à tributação, no período, quanto aos rendimentos inseridos nas DIRF, a título de receitas financeiras, próximo de 45%.

Ressalte-se que este resultado trata-se de comparação apenas para se ter um parâmetro mais próximo da realidade, face às particularidades, previstas na legislação, quanto ao momento de tributação, para fins de apuração do imposto de renda, e ao momento em que as retenções na fonte tornam-se obrigatórias por parte das fontes pagadoras.

Na situação concreta, posta em análise, não restou devidamente comprovado que o contribuinte ofereceu à tributação os rendimentos correspondentes às retenções na fonte compensadas no ano-calendário de 2009, em relação às fontes pagadoras CNPJ 33.700.394/0001-40 e 60.746.948/0001-12, não havendo como acatar, em sede do presente julgamento administrativo, os comprovantes de retenção trazidos pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade.

Ainda é importante ressaltar que a manifestante, apesar de alegar que parte das receitas financeiras, cujas retenções de imposto de renda na fonte ocorreram em 2009, foram tributadas em anos anteriores, em obediência ao regime de competência, não carrou à sua manifestação qualquer elemento de prova nesse sentido.

Destarte, inexistindo comprovação em contrário, devem prevalecer os dados obtidos junto aos sistemas de controle da RFB, anteriormente consignados no

presente voto, relativos às informações prestadas pelas fontes pagadoras nas DIRF e pelo próprio contribuinte em suas DIPJ, dos quais não há como concluir que as receitas correspondentes às retenções na fonte por ele pretendidas foram, de fato, oferecidas à tributação.

Nesse sentido, é de se manter, na íntegra, as conclusões exaradas no Despacho Decisório objeto da presente contestação.

III. Conclusão

Ante todo o exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, para não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar as compensações em litígio.

Ciente do acórdão recorrido, e com ele inconformado, a recorrente apresentou Recurso Voluntário requerendo seu provimento nos seguintes termos:

(...)III. PEDIDOS E REQUERIMENTOS

ANTE O EXPOSTO, requer se digne Vossa Senhoria em conhecer do presente Recurso Voluntário, vez que tempestivo e pertinente, sendo este o meio processual adequado, pelo qual se insurge a Recorrente contra o acórdão proferido pela DRJ, na forma dos seguintes pleitos:

- 1) Seja julgado TOTALMENTE PROCEDENTE o Recurso em epígrafe, reformando-se o acórdão, para o fim de que seja reconhecido integralmente o crédito objeto da PER/DCOMP apresentada pela Recorrente, homologando desta feita as Declarações apresentadas, como medida da mais lúdima justiça;
- 2) REQUER seja aplicado ao presente crédito tributário a suspensão prevista no artigo 151, inciso III do Código Tributário Nacional;
- 3) Por fim, a Recorrente protesta pela produção de todos os meios de prova que se mostrarem necessárias no decorrer do processo administrativo, especialmente pela juntada de documentos e a realização de diligências que se fizerem necessárias, nos termos do art. 319, VI, do CPC c/c art. 35 da Lei 9.794/99.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Fellipe Honório Rodrigues da Costa**, Relator

Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a plena competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário.

Demais disso, observo que o recurso é tempestivo e atende os outros requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

DO MÉRITO

No que diz respeito ao mérito, o propósito recursal perpassa pela análise da PER/DCOMP de nº 15785.79911.231210.1.3.02-2920, emitido à RFB em 04/09/2014, que não homologou as compensações correspondentes referente a créditos decorrentes de saldo negativo de IRPJ (AC 2009), segundo o qual reconheceu apenas parcialmente o direito creditório derivado de IRRF, nos seguintes termos do Despacho Decisório:

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	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	2.022.143,98	0,00	0,00	0,00	0,00	2.022.143,98
CONFIRMADAS	0,00	423.849,93	0,00	0,00	0,00	0,00	423.849,93

(...)De acordo com as informações prestadas pelo contribuinte no PER/Dcomp, os únicos valores que entraram na composição do Saldo Negativo AC 2009 referem-se a retenções na fonte a título de imposto de renda.(...)

Análise das Parcelas de Crédito

Imposto de Renda Retido na Fonte

Parcelas Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor Confirmado
33.603.457/0001-40	3426	25.651,05
59.588.111/0001-03	3426	2.876,78
60.746.948/0001-12	3426	164.876,45
90.731.688/0001-72	3426	230.445,65
Total		423.849,93

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
33.700.394/0001-40	3426	1.346.990,19	0,00	1.346.990,19	Retenção não comprovada e receita parcialmente oferecida ou não oferecida à tributação
60.746.948/0001-12	6800	251.303,86	0,00	251.303,86	Retenção na fonte não comprovada
Total		1.598.294,05	0,00	1.598.294,05	

Importante destacar que, nos termos do relatório acima transcrito, o recorrente em sede de manifestação de inconformidade juntou aos autos os comprovantes anuais de rendimentos e de retenção na fonte relacionados às fontes pagadoras cujos créditos de IRRF haviam sido glosados (e-fl. 26/29): CNPJ 60.746.948/0001-12, portanto, houve a identificação da coincidência nos valores de IRRF informados no PER/Dcomp e os que constam do respectivo comprovante.

Para a fonte pagadora CNPJ 33.700.394/0001-40, os valores de retenção sob o Código de Receita 3426 eram bem superiores aos que foram aproveitados pelo contribuinte na composição do saldo negativo.

A decisão de primeira instância também consignou que os dados constantes dos comprovantes anuais de rendimentos e de retenção na fonte foram também confirmados por consulta realizada junto ao sistema DIRF, razão pela qual concluiu pela comprovação das retenções anteriormente glosadas por força do Despacho Decisório, nos seguintes termos:

(...)Portanto, ambos os valores de imposto de renda retido na fonte consignados pelo contribuinte no PER/Dcomp, que entraram na composição do Saldo Negativo IRPJ AC 2009, e não confirmados no Despacho Decisório – a saber, R\$ 1.346.990,19 (CNPJ 33.700.394/0001-40) e R\$ 251.303,86 (CNPJ 60.746.948/0001-12) – encontram-se devidamente comprovados, seja pelos documentos trazidos à manifestação de inconformidade, seja mediante consultas realizadas junto às DIRF transmitidas à RFB pelas respectivas fontes pagadoras.

Por outro lado, apesar de comprovadas as retenções mencionadas, o Acórdão recorrido manteve as glosas em razão da ausência da comprovação do oferecimento das receitas à tributação, a recorrente por sua vez, repete no Recurso Voluntário os argumentos referentes aos efeitos decorrentes dos regimes de caixa e competência e afirma numa linha inovadora a tese de que *“não estão registrados na DIPJ os rendimentos auferidos nas aplicações dos grupos de consórcios, tampouco as retenções na fonte do Imposto de Renda. - A suposta divergência ocorreu porque os valores informados pelas fontes pagadoras em suas DIRFs, contemplam os rendimentos e IRRF tanto das aplicações próprias da Empresa, como das aplicações de grupos de consórcios. - Para que não reste dúvidas sobre o direito do contribuinte, apresentaremos planilha em anexo, com demonstrativo que exhibe o valor das receitas financeiras da competência do ano de 2009, aberto por fonte pagadora, bem como, os valores de IRRF auferido nas respectivas aplicações.”*

Sendo assim, no que diz respeito ao argumento inovador e as planilhas anexadas aos autos, estas não são capazes de suprir a lacuna que culminou na glosa do crédito em função de não atestarem o efetivo oferecimento à tributação das receitas financeiras, motivo essencial para o não conhecimento do direito creditório pretendido.

No que diz respeito ao argumento das diferenças entre o regime de caixa e competência, o recurso apenas repete o quanto já defendido na manifestação de inconformidade razão pela qual adoto os mesmos fundamentos do acórdão da DRJ por concordar com eles para

manter a decisão recorrida nos termos do artigo 114, parágrafo 12, inciso I do RICARF, pelo que faço a partir da transcrição do que importa, nos seguintes termos:

II. Análise do crédito

O motivo da não homologação foi a não confirmação integral das parcelas de crédito declaradas. Em específico, o montante de R\$ 1.598.294,05 relativo a valores de retenção na fonte, consoante discriminação contida no anexo ao Despacho Decisório.

A existência de crédito líquido e certo é requisito legal para a concessão da compensação (CTN, art. 170). Pelo princípio da indisponibilidade do interesse público e pela vinculação da função pública, é inadmissível que a RFB aceite a extinção do tributo por compensação com crédito que não seja comprovadamente certo nem possa ser quantificado. Esse entendimento aplica-se também à restituição.

De acordo com o § 2º do art. 943 do RIR/1999, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, vigente à época dos fatos contidos nos presentes autos¹, o comprovante anual de rendimentos e de retenção na fonte é o documento hábil para comprovar a correta dedução do imposto retido durante o ano-calendário:

(...)A Autoridade Fiscal, em sua análise, não confirmou os valores de retenção, a título de imposto de renda, para as fontes pagadoras abaixo discriminadas, sob a justificativa de “retenção não comprovada” e “receita parcialmente oferecida ou não oferecida à tributação”:

(...)Em sua defesa, a manifestante carreu, às fl. 26/29, os comprovantes anuais de rendimentos e de retenção na fonte relacionados às fontes pagadoras acima. Com relação à fonte pagadora CNPJ 60.746.948/0001-12 há coincidência nos valores de IRRF informados no PER/Dcomp e os que constam do respectivo comprovante. Para a fonte pagadora CNPJ 33.700.394/0001-40, os valores de retenção sob o Código de Receita 3426 são bem superiores aos que foram aproveitados pelo contribuinte na composição do saldo negativo.

Os dados constantes dos comprovantes anuais de rendimentos e de retenção na fonte foram também confirmados por consulta realizada junto ao sistema DIRF:

(...)Portanto, ambos os valores de imposto de renda retido na fonte consignados pelo contribuinte no PER/Dcomp, que entraram na composição do Saldo Negativo IRPJ AC 2009, e não confirmados no Despacho Decisório – a saber, R\$ 1.346.990,19 (CNPJ 33.700.394/0001-40) e R\$ 251.303,86 (CNPJ 60.746.948/0001-12) – **encontram-se devidamente comprovados, seja pelos documentos trazidos à manifestação de inconformidade, seja mediante consultas realizadas junto às DIRF transmitidas à RFB pelas respectivas fontes pagadoras.**

Resta, portanto, confirmar se as receitas financeiras a que correspondem tais retenções foram devidamente oferecidas à tributação. É que a tributação dos rendimentos é condição para que as respectivas retenções na fonte sejam utilizadas como dedução na apuração do imposto devido no período. Tal é a regra que emana da disposição contida no art. 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430, de 20 de janeiro de 1995:

(...)Assim, nos termos da disposição trazida pelo art. 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430, de 1996 (regra replicada na redação do art. 231 do RIR/1999, vigente à época dos fatos geradores tratados nestes autos), a dedução como antecipação do imposto pago ou retido na fonte está condicionada ao cômputo das receitas correspondentes na determinação do Lucro Real.

Portanto, não basta que a retenção seja confirmada; é preciso verificar, também, se os rendimentos tributáveis correspondentes são compatíveis com as receitas incluídas na apuração do resultado do exercício.

Consoante constou do anexo ao Despacho Decisório, como motivo para não consideração das retenções de imposto de renda relacionadas às fontes pagadoras acima, além da falta de comprovação das referidas retenções, consignou-se também que o oferecimento à tributação dos respectivos rendimentos no ano-calendário de 2009 não restou devidamente comprovado.

A manifestante contesta tal fundamentação, alegando que a Autoridade Fiscal não considerou o fato de que os rendimentos das aplicações financeiras são tributados pelo regime de competência, ao passo que os informes de rendimentos, com destaque das retenções efetivadas, obedecem ao regime de caixa, e, portanto, do total das receitas financeiras consignadas no ano calendário de 2009, parte já havia sido oferecida à tributação em anos anteriores.

No ano-calendário em questão (2009), o contribuinte informou, em sua DIPJ/20102, na Ficha 06A – DEMONSTRAÇÃO DO RESULTADO, na Linha 23 – OUTRAS RECEITAS FINANCEIRAS, valores de receitas financeiras equivalentes a R\$ 10.955.535,62 (cópia às fl. 181/213). Já os rendimentos tributáveis constantes das DIRF em que a pessoa jurídica figura como beneficiária, abrangendo as retenções relativas aos códigos de receita 3426 e 6800, correspondentes às receitas financeiras, totalizaram o montante de R\$ 20.681.320,31 (extrato às fl. 253/269), o que, numa primeira análise, já poderia indicar que os correspondentes rendimentos não foram oferecidos à tributação, em sua totalidade.

Todavia, a despeito da regra estabelecida no art. 231 do RIR/1999, tratando-se de receitas financeiras, é de se adotar um pouco mais de cautela quanto a tal conclusão, ao se tomar por parâmetro de comparação apenas o próprio ano-calendário em que ocorreram as retenções na fonte.

Isso porque, se por um lado, em respeito ao princípio contábil da competência, o oferecimento da receita à tributação deve ocorrer à medida em que os ganhos são auferidos, independentemente do efetivo resgate da aplicação, por outro lado, a retenção de imposto de renda na fonte sobre esses rendimentos segue periodicidade diversa, diferenciada caso se trate de aplicações financeiras de renda fixa ou em fundos de investimento.

A respeito, as regras dispostas nos art. 373, 729, 732, 739, 770, 773, do RIR/1999; no art. 6º da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001; e no art. 3º da Lei nº 10.892, de 13 de julho de 2004, legislação aplicável à matéria:

(...)Nesse sentido, para avaliar a inclusão, na base de cálculo do imposto de renda, da receita financeira informada como rendimento tributável na DIRF, é importante considerar a ausência de sincronia, determinada pela legislação, entre o oferecimento da receita à tributação e a efetiva retenção na fonte. **Dessa forma, é perfeitamente possível que, restringindo-se a avaliação a um único ano calendário (ou trimestre), seja apurada aparente omissão de receita à tributação.**

Entretanto, ampliando-se essa avaliação para anos (ou trimestres) anteriores, pode-se deparar com cenário inverso: receita financeira informada na DIPJ em valor superior ao rendimento tributável informado em DIRF. Essa inversão indica que a retenção ocorrida em determinado ano (ou trimestre) está vinculada a receitas financeiras que foram incluídas na base de cálculo do imposto não somente no período em análise, mas também em anos (ou trimestres) anteriores.

Diante desse cenário, no caso de ser apontada aparente omissão de receitas financeiras na apuração do resultado de um determinado período – como o que se constatou, à primeira vista, no presente caso –, o mais indicado é avaliar o valor acumulado das receitas financeiras informadas na DIPJ e os rendimentos tributáveis apresentados na DIRF para um período ampliado, de forma a igualar os períodos de inclusão da receita na base de cálculo do tributo e da ocorrência da retenção, tornando comparáveis os montantes de receita financeira, na DIPJ, e de rendimento tributável, na DIRF.

Não raro, em casos assim, quando alargado o período de avaliação quanto à tributação das receitas financeiras, não se consolida a impressão inicial de omissão de rendimentos, ou até mesmo se confirma que nem todas as receitas financeiras foram computadas pelo contribuinte em sua base de tributação.

Pois bem. De acordo com as DIPJ – AC 2007, 2008 e 2009 que foram trazidas aos autos, por cópia, respectivamente às fl. 119/147, fl. 148/180 e fl. 253/269, obtém-se os seguintes valores tributados a título de receitas financeiras:

Exercício	Ano-Calendário	Ficha/Linha	Receitas Financeiras
2008 ³	2007	06A/22	10.377.270,90
2009 ⁴	2008	06A/22	12.903.505,11
2010 ⁵	2009	06A/23	10.955.535,62

Nos extratos das DIRF às fl. 214/231 (Ano de Retenção 2007), fl. 232/252 (Ano de Retenção 2008) e fl. 253/269 (Ano de Retenção 2009), apuram-se os seguintes valores de rendimentos tributáveis relativos às receitas financeiras – Códigos de Retenção 3426 – IRRF OPERACOES A LONGO PRAZO PJ e 6800 – IRRF FUNDO DE INVESTIMENTOS RENDA FIXA:

Ano de Retenção	Código de Retenção	Rend Tributáveis	Total
2007	3426	19.528.263,69	26.215.354,32
	6800	6.687.090,63	
2008	3426	25.355.141,38	30.177.582,30
	6800	4.822.440,92	
2009	3426	16.126.362,25	20.681.320,31
	6800	4.554.958,06	

Assim, estendendo a análise comparativa para os anos de 2007 a 2009, temos:

Ano-Calendário	Rec Financeiras DIPJ	Rec Financeiras DIRF	%
2009	10.955.535,62	20.681.320,31	52,97%
2008	12.903.505,11	30.177.582,30	42,76%
2007	10.377.270,90	26.215.354,32	39,58%

Quando de avalia o valor acumulado das receitas financeiras informadas na DIPJ e os rendimentos tributáveis apresentados na DIRF, de forma a igualar os períodos de inclusão da receita na base de cálculo do tributo e da ocorrência da retenção, tornando comparáveis os montantes de receita financeira, na DIPJ, e rendimento tributável, na DIRF, encontram-se os seguintes resultados:

Período	Rec Financeiras DIPJ	Rend Tributáveis DIRF	%
2009	10.955.535,62	20.681.320,31	52,97%
2008 e 2009	23.859.040,73	50.858.902,61	25,37%
2007 a 2009	34.236.311,63	77.074.256,93	44,42%

Pelos valores acima demonstrados, fica evidente que, ampliando o período de avaliação quanto à tributação das receitas financeiras, abrangendo o acumulado em três anos-calendário, chega se a um percentual de oferecimento à tributação, no período, quanto aos rendimentos inseridos nas DIRF, a título de receitas financeiras, próximo de 45%.

Ressalte-se que este resultado trata-se de comparação apenas para se ter um parâmetro mais próximo da realidade, face às particularidades, previstas na legislação, quanto ao momento de tributação, para fins de apuração do imposto de renda, e ao momento em que as retenções na fonte tornam-se obrigatórias por parte das fontes pagadoras.

Na situação concreta, posta em análise, não restou devidamente comprovado que o contribuinte ofereceu à tributação os rendimentos correspondentes às retenções na fonte compensadas no ano-calendário de 2009, em relação às fontes pagadoras CNPJ 33.700.394/0001-40 e 60.746.948/0001-12, não havendo como acatar, em sede do presente julgamento administrativo, os comprovantes de retenção trazidos pelo contribuinte em sua manifestação de inconformidade.

Ainda é importante ressaltar que a manifestante, apesar de alegar que parte das receitas financeiras, cujas retenções de imposto de renda na fonte ocorreram em 2009, foram tributadas em anos anteriores, em obediência ao regime de competência, não carreu à sua manifestação qualquer elemento de prova nesse sentido.

Destarte, inexistindo comprovação em contrário, devem prevalecer os dados obtidos junto aos sistemas de controle da RFB, anteriormente consignados no presente voto, relativos às informações prestadas pelas fontes pagadoras nas DIRF e pelo próprio contribuinte em suas DIPJ, dos quais não há como concluir que as receitas correspondentes às retenções na fonte por ele pretendidas foram, de fato, oferecidas à tributação.

Nesse sentido, é de se manter, na íntegra, as conclusões exaradas no Despacho Decisório objeto da presente contestação.

III. Conclusão

Ante todo o exposto, voto por julgar improcedente a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, para não reconhecer o direito creditório postulado e não homologar as compensações em litígio.

Deve-se destacar que além da confirmação das retenções pelo informe de rendimento fornecido pela fonte pagadora ou demais provas insertas na documentação contábil e fiscal hábil e idônea (art. 815, 943, parágrafos 1º e 2º) a fazer prova do alegado, o inciso III, do artigo 231, do RIR determina que os rendimentos correspondentes ao montante de IRRF sejam computados na determinação do lucro real.

Destaca-se, que é sabido que não é apenas a comprovação das retenções suficiente para o seu aproveitamento, sendo imprescindível que também haja o seu oferecimento à tributação, é o racional da Súmula CARF nº 80, que trata, exatamente, acerca do referido tema para a viabilidade da compensação de retenções na fonte:

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.

Assim, o reconhecimento do direito creditório contra a Fazenda Nacional exige além averiguação da liquidez e certeza do suposto saldo negativo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com análise da situação fática, de modo a se conhecer o crédito, o oferecimento das receitas a tributação e isso a recorrente não conseguiu comprovar.

Portanto, a compensação apresentada **não** logrou êxito em corroborar as informações prestadas com liquidez e certeza, consoante, portanto, ao disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional (CTN), esclarecendo ainda que o ônus probatório do fato constitutivo do alegado direito creditório é do contribuinte, conforme art. 373, I, do CPC/2015, de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal.

Vale salientar, por fim, que é indiscutível que o imposto de renda retido na fonte sobre as receitas pode ser deduzido da apuração no encerramento do período, conforme disciplinado nos parágrafos 3º e 4º do artigo 64 da Lei 9430 de 1996. É certo também que o artigo 165 do CTN autoriza a restituição do pagamento indevido e o artigo 74 da Lei 9430 de 1996 permite a sua compensação com débitos próprios do contribuinte, mas, cabe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis da composição e a existência do crédito que alega possuir junto a Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, bem como seu oferecimento à tributação.

CONCLUSÃO

Pelo exposto, conheço do Recurso Voluntário, e, no mérito, nego-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Fellipe Honório Rodrigues da Costa