



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



<b>PROCESSO</b>	<b>10880.916415/2013-15</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	9101-007.421 – CSRF/1ª TURMA
<b>SESSÃO DE</b>	14 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
<b>RECORRENTE</b>	SUCEA PARTICIPACOES S/A
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

Ano-calendário: 2007

CSLL. SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES NA FONTE. COMPROVAÇÃO DO OFERECIMENTO DOS RENDIMENTOS À TRIBUTAÇÃO PELO REGIME DE COMPETÊNCIA.

Na apuração da CSLL, a pessoa jurídica poderá deduzir do montante devido o valor da contribuição retida na fonte correspondente a receitas computadas na base de cálculo do imposto no mesmo período de apuração, ou em período passado, segundo o regime de competência

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial, reformando-se o acórdão recorrido, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação das demais alegações de defesa sob a premissa de que é possível a dedução das retenções na fonte se as receitas correspondentes foram computadas no lucro tributável em períodos passados.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado** – Relator

*Assinado Digitalmente*

**Fernando Brasil de Oliveira Pinto** – Presidente Em Exercício

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Heldo Jorge dos Santos Pereira Junior, Jandir Jose Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em Exercício).

## RELATÓRIO

Trata-se de examinar de recurso especial de divergência (fls. 398 e seguintes) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº 1003-003.725 (fls. 375 e seguintes), de 06/07/2023, proferido pela 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento, por meio do qual o colegiado, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário.

O acórdão recorrido recebeu a seguinte ementa e parte dispositiva:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Ano-calendário: 2007

DEDUÇÃO DE CSRF. PERÍODOS ANTERIORES AO DA APURAÇÃO DA CSLL. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA CARF Nº 80.

Em decorrência da sistemática de tributação adotada, a contribuição retida na fonte (quando comprovada) incidente sobre as receitas que integram o lucro tributável e constitui antecipação da CSLL é passível de dedução na apuração do valor a pagar ou para compor o saldo negativo da CSLL do período de apuração em que houve a retenção.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DECADÊNCIA. DIREITO CREDITÓRIO.

Ainda que o período a que se refira o crédito esteja albergado pela decadência do direito de lançar o tributo, isto não dispensa o contribuinte de comprovar a pertinência dos créditos que pretenda ver restituídos ou com eles compensados, nem dispensa a autoridade fazendária da obrigação de verificar a certeza e liquidez dos créditos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, rejeitando a preliminar de decadência e, no mérito, negando-lhe provimento.

A recorrente tomou ciência do acórdão em 28/08/2023 (fl. 393), e interpôs o recurso especial de divergência em 12/09/2023 (fls. 395-397), suscitando divergência jurisprudencial no que respeita as seguintes matérias:

- **Divergência I: “Possibilidade de utilização de retenções para compor o saldo negativo de CSLL apurada no ano em que realizada a retenção (regime de caixa), ainda que a receita referente a essa retenção tenha sido submetida à tributação em período anterior (regime de competência)”**

Paradigmas indicados: Acórdãos nº 1402-001.679 e nº 1401-003.532.

- **Divergência II: “Necessidade de observância do prazo decadencial para revisão do saldo negativo de IRPJ/CSLL realizada no bojo da análise dos pedidos de restituição e/ou compensação”**

Paradigma indicado: Acórdão nº 9101-006.609.

O recurso especial foi admitido pelo presidente de Câmara *a quo*, apenas quanto à primeira matéria, nos termos do despacho de admissibilidade (fls. 500/510), com a seguinte análise:

[...]

Isto posto, passa-se à exposição e análise das divergências alegadas.

**1ª Divergência: “Possibilidade de utilização de retenções para compor o saldo negativo de CSLL apurada no ano em que realizada a retenção (regime de caixa), ainda que a receita referente a essa retenção tenha sido submetida à tributação em período anterior (regime de competência)”**

Transcreve-se, a seguir, os quadros comparativos elaborados pela recorrente para a demonstração da divergência alegada:

[...]

Passo à análise.

A similitude fática e jurídica entre os casos, assim como a divergência jurisprudencial entre eles, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

Conforme demonstrou a recorrente na peça recursal, o acórdão recorrido manifestou o entendimento de que a dedução da CSLL retida na fonte apenas pode ser feita quando o contribuinte oferecer o rendimento à tributação no mesmo período em que houver sido realizada a retenção.

No caso, a DCOMP analisada era relativa ao ano calendário de 2007, no qual a contribuinte pleiteava o reconhecimento da retenção sofrida naquele mesmo ano, nada obstante os respectivos rendimentos relativos àquela retenção haviam sido contabilizados e declarados no ano anterior (2006), tendo sido precisamente esta a situação fática analisada pelo colegiado, com resultado desfavorável ao contribuinte pelo motivo acima exposto.

Por sua vez, os acórdãos paradigmas nº 1402-001.679 e nº 1401-003.532 adotaram o entendimento de que, se o contribuinte comprovar que as receitas

que deram origem à retenção foram tributadas pelo regime de competência – mesmo que em período anterior à retenção na fonte – a dedução e o respectivo direito creditório devem ser reconhecidos, conforme se comprova até mesmo pelas suas ementas acima transcritas, e se confirma também pela leitura dos inteiro teor daqueles julgados.

Assim, neste juízo de cognição sumária, conclui-se pela demonstração da divergência alegada, e, conseqüentemente, pelo seguimento do recurso com relação ao ponto.

[...]

### CONCLUSÃO

Pelo exposto, proponho que, nos termos do art. 68 do RICARF, seja **DADO PARCIAL SEGUIMENTO** ao recurso especial do sujeito passivo SUCEA PARTICIPAÇÕES S/A, apenas com relação à matéria *“possibilidade de utilização de retenções para compor o saldo negativo de CSLL apurada no ano em que realizada a retenção (regime de caixa), ainda que a receita referente a essa retenção tenha sido submetida à tributação em período anterior (regime de competência)”*.

[...]

De acordo.

Considerando que, consoante o exposto no presente despacho, foram preenchidos os pressupostos regimentais de admissibilidade, e que foi demonstrada a existência de divergência jurisprudencial, **DOU SEGUIMENTO PARCIAL AO RECURSO ESPECIAL** interposto pelo sujeito passivo SUCEA PARTICIPAÇÕES S/A, com relação à matéria *“possibilidade de utilização de retenções para compor o saldo negativo de CSLL apurada no ano em que realizada a retenção (regime de caixa), ainda que a receita referente a essa retenção tenha sido submetida à tributação em período anterior (regime de competência)”*.

[...]

Cientificada do despacho a contribuinte não apresentou agravo contra a admissão parcial do recurso.

Ao final do seu recurso, a contribuinte requer, *verbis*:

#### V – DO PEDIDO:

1. Diante de todo o exposto, requer a RECORRENTE seja admitido o presente recurso especial e no mérito provido, a fim de que seja reformado o Acórdão nº 1003-003.725, proferido pela 3ª Turma Extraordinária da 1ª Seção de Julgamento deste E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, reconhecendo-se o crédito tributário da RECORRENTE, com a posterior homologação das compensações que tratam o presente processo administrativo.

[...]

Encaminhados os autos à Procuradoria da Fazenda Nacional - PFN em 08/11/2024 (fl. 520), foram apresentadas contrarrazões ao recurso (fls. 521/533) pugnando pela manutenção do acórdão recorrido tendo em vista que a contribuinte não se desincumbiu de comprovar o integral oferecimento das receitas sujeitas à retenção da CSLL à tributação no período de apuração.

É o relatório.

## VOTO

Conselheiro **Luiz Tadeu Matosinho Machado**, Relator

O recurso especial é tempestivo e foi regularmente admitido.

### Conhecimento

A Procuradoria da Fazenda Nacional não questionou a admissibilidade do recurso especial pelo presidente da Câmara *a quo* em suas contrarrazões.

Não obstante, entendo que cabe examinar a caracterização da divergência quanto à matéria admitida.

O despacho de admissibilidade entendeu caracterizada a divergência nos seguintes termos:

[...]

Conforme demonstrou a recorrente na peça recursal, o acórdão recorrido manifestou o entendimento de que a dedução da CSLL retida na fonte apenas pode ser feita quando o contribuinte oferecer o rendimento à tributação no mesmo período em que houver sido realizada a retenção.

No caso, a DCOMP analisada era relativa ao ano calendário de 2007, no qual a contribuinte pleiteava o reconhecimento da retenção sofrida naquele mesmo ano, nada obstante os respectivos rendimentos relativos àquela retenção haviam sido contabilizados e declarados no ano anterior (2006), tendo sido precisamente esta a situação fática analisada pelo colegiado, com resultado desfavorável ao contribuinte pelo motivo acima exposto.

Por sua vez, os acórdãos paradigmas nº 1402-001.679 e nº 1401-003.532 adotaram o entendimento de que, se o contribuinte comprovar que as receitas que deram origem à retenção foram tributadas pelo regime de competência – mesmo que em período anterior à retenção na fonte – a dedução e o respectivo direito creditório devem ser reconhecidos, conforme se comprova até mesmo pelas suas ementas acima transcritas, e se confirma também pela leitura dos inteiro teor daqueles julgados.

[...]

Examinando os paradigmas, entendo que a situação examinada no Acórdão nº 1401-003.532, enfrenta situação fática um pouco distinta da examinada no recorrido e faz referência à legislação específica sobre o IRRF.

Naquele caso, o colegiado que proferiu o paradigma reconheceu que diante do regime de tributação das aplicações financeiras poderia haver um descasamento entre o reconhecimento da receita e o momento da retenção do imposto, tendo em vista que, não obstante a receita financeira devesse ser reconhecida pelo regime de competência na medida em que auferida, a tributação era efetuada somente no momento da alienação ou pagamento dos rendimentos, **nos termos do art. 65 da Lei nº 8.981/1995**. Como a contribuinte comprovou que havia reconhecido no ano-calendário anterior grande parte das receitas que deram ensejo às retenções no ano seguinte, deu-se provimento ao recurso.

No presente caso a contribuinte alega que também reconheceu a receita respectiva no ano-calendário anterior (2006) quando da emissão da respectiva fatura, porém a retenção somente teria ocorrido no ano-calendário seguinte (2007), quando de seu pagamento pela tomadora dos serviços (02/01/2007), ocasião em que teria sido realizada a retenção da CSLL.

O colegiado *a quo* entendeu que a dedução da CSLL retida na fonte apenas poderia ser feita no mesmo período de apuração em que o contribuinte ofereceu o rendimento à tributação, não aceitando a sua utilização para compor o saldo negativo do ano-calendário seguinte.

Em princípio, considerei a hipótese de não admitir este primeiro paradigma, mas na discussão no colegiado prevaleceu o entendimento, do qual me convenci, de que o que preponderou foi a questão de fundo no sentido de haver a possibilidade de utilização do tributo retido na fonte em período posterior ao reconhecimento da receita pelo período de competência, quando este ocorre levando em conta a data do pagamento ou liquidação (regime de caixa).

Desta feita, voto por admitir o primeiro paradigma.

Com relação ao outro paradigma (Acórdão nº 1402-001.679), entendo que a situação fática se aproxima um pouco mais da examinada no recorrido.

Embora aquele julgado também tratasse da tributação de receitas financeiras, em face de mútuos realizados com empresas coligadas, e apontasse que o IRRF somente seria retido quanto da liquidação do mútuo, naquele caso os contratos foram efetivamente liquidados no mesmo período de apuração em que as receitas foram reconhecidas, porém o IRRF somente foi escriturado e deduzido no período de apuração seguinte, como se extrai do voto condutor, *verbis*:

A Recorrente apresentou DIPJ/2002 especial de cisão em 31/05/2002 (fls. 121/143 e 268/293), contemplando o período de 01/01/2002 a 10/04/2002, e outra DIPJ 2003 (fls. 294/334) contemplando o período de 11/04/2002 a 31/12/2002.

Nos 3 (três) primeiros meses do ano-calendário de 2002, a Recorrente apurou receitas decorrentes de contratos de mútuo. Em 10/04/2002, houve uma

cisão parcial da Contribuinte, de modo que, em momento anterior à cisão, ocorreu a liquidação dos contratos de mútuos.

Conforme registros contábeis (fls. 116/118), a receita relativa a tais contratos de mútuo, no valor de R\$ 4.007.185,55, foi escriturada uma parte em anos calendários anteriores a 2002, e outra parte no período de janeiro a março/2002, correspondente ao exercício encerrado em 31/03/2002, em função da cisão parcial, conforme DIPJ Especial.

No entanto, o IRRF só foi escriturado em 31/05/2002 (R\$ 3.697,96) e 31/12/2002 (R\$ 797.739,15), e informado na DIPJ de 31/12/2002, referente ao período de apuração compreendido entre 01/04/2002 a 31/12/2002.

Como a Recorrente não auferiu rendimentos tributáveis pelo IRPJ no período pós-cisão, de 01/04/2002 a 31/12/2002, após o encerramento do ano-calendário, esse IRRF no valor total de R\$ 801.437,11 transformou-se em saldo negativo de IRPJ.

É incontroverso nos autos que a Recorrente possui um crédito de IRRF que incidiu sobre as receitas oriundas dos contratos de mútuo, conforme comprovantes de retenção na fonte às fls. 337/338. Sobre a legitimidade desse crédito, o despacho decisório e a decisão recorrida não tecem quaisquer comentários. Afirmam, tão somente, que a Recorrente não poderia compensar o IRRF, já que as retenções e os rendimentos correspondentes não foram escriturados e declarados no mesmo período de apuração.

Dessa forma, a controvérsia dos autos está em saber se a Recorrente deveria ter declarado – como afirmou a decisão recorrida – os rendimentos e as retenções em uma mesma DIPJ, para que pudesse ter direito a aproveitar o IRRF.

Merece reforma a decisão recorrida.

Os procedimentos levados a cabo pela Recorrente em nada oneram ou alteram o valor das receitas registradas, tampouco o valor do IRRF arrecadado ao Fisco. Mesmo porque, foram realizados de acordo com as regras e práticas contábeis conhecidas e aplicadas por todos os contribuintes.

Vale lembrar, que o IRPJ só é retido quando da liquidação do referido mútuo, e seu recolhimento ocorre até o 30 dia da semana subsequente ao da ocorrência do fato gerador (art. 865 do RIR/99).

Assim, o rendimento auferido com os contratos de mútuo deve ser reconhecido *pro rata tempore* (regime de competência), compondo o Lucro Real do correspondente período, independentemente da retenção do IRRF informada em DIRF (regime de caixa).

Logo, claro está que a retenção do imposto poderá não coincidir com a data da escrituração e declaração das receitas a ele correspondentes.

Com efeito, diante da regularidade do procedimento adotado pela Recorrente, escriturando e tributando as receitas financeiras pelo regime de competência, enquanto as fontes pagadoras efetuaram o recolhimento do respectivo imposto de renda retido pelo regime de caixa, resta comprovado nos autos que a diferença de receita informada a menor na DIPJ/2002 do período 01/04/2002 a 31/12/2002 já havia sido tributada em período anterior, cabendo reconhecer o direito creditório (em litígio) pleiteado e relativo ao saldo negativo de IRPJ apurado na DIPJ/2002 do período 01/04/2002 a 31/12/2002.

Finalmente, importa dizer que, ainda que se entenda que houve erro de preenchimento nas DIPJ's – o que não é o caso –, ignorar o crédito da Recorrente em razão de um equívoco seria dar curso a má-fé utilizada pela Administração Tributária na análise do caso.

Note-se que o crédito de IRRF está prescrito, de forma que, caso não fosse autorizada a retificação de ofício das DIPJ's, a Recorrente não poderia mais aproveitar o crédito. Assim, também nessa hipótese, o princípio da verdade material, orientador do processo administrativo tributário, respaldaria a retificação da exigência originada de tal equívoco, possibilitando o aproveitamento do crédito.

Posto isso, encaminho meu voto no sentido de **dar provimento** ao recurso voluntário, para (i) reconhecer o crédito de IRRF no valor total de R\$ 801.437,11 e, conseqüentemente, o saldo negativo de IRPJ do ano 2002 (período 01/04/2002 a 31/12/2002), no valor de R\$ 801.437,11; e (ii) homologar o pedido de restituição e as compensações vinculadas ao processo em apreço até o limite do direito creditório reconhecido.

No acórdão recorrido a receita, havia sido reconhecida quando da emissão da fatura (2006), mas a CSLL somente teria sido retida por ocasião do pagamento da fatura pela fonte pagadora (2007), motivando a sua glosa pelo descasamento entre o período de reconhecimento da receita e o do aproveitamento da contribuição retida.

A situação do paradigma seria, portanto, até mais gravosa que a do recorrido pois a retenção teria ocorrido quando da liquidação dos contratos de mútuo que ocorreu no mesmo período de reconhecimento da receita, mas seu registro e dedução somente foi feito no período de apuração subsequente e mesmo assim considerado regular pelo outro colegiado do CARF.

Assim, da mesma forma, entendo que restou caracterizada a divergência com relação a este paradigma.

Pelo exposto, voto no sentido de conhecer do recurso especial da contribuinte.

### **Mérito**

A recorrente alega em seu recurso especial, *verbis*:

[...]

35. Conforme mencionado anteriormente, o não reconhecimento integral do saldo negativo de CSLL de 2007 pautou-se no entendimento de que a RECORRENTE não teria oferecido à tributação as receitas correspondentes aos serviços prestados por meio do Consórcio COPER, cujas retenções constam do Informe de Rendimentos juntado aos autos.
36. Sucede que, como devidamente comprovado nos autos, a diferença entre a receita da RECORRENTE informada na DIRF - R\$ 50.914.449,75 – e a receita informada na DIPJ - R\$ 46.457.575,66 – decorre da Nota Fiscal nº 146, no valor total de R\$ 19.443.773,62, emitida em dezembro de 2006 e em relação à qual a RECORRENTE detinha receita de R\$ 4.763.724,54.
37. De acordo com o regime de competência, independente do efetivo pagamento pela CONCESSIONÁRIA, a RECORRENTE foi obrigada a registrar a referida receita na sua escrita contábil e fiscal.
38. Com efeito, do ponto de vista do prestador de serviços – no presente caso, a RECORRENTE –, as receitas oriundas de suas atividades devem ser reconhecidas mensalmente e oferecidas à tributação pelo *regime de competência* – ou seja, por ocasião da emissão da fatura de prestação de serviços – conforme previsto no artigo 272, do RIR/99, *in verbis*:

*“Art. 272. Na escrituração dos rendimentos auferidos com desconto do imposto retido pelas fontes pagadoras, serão observadas, nas empresas beneficiadas, as seguintes normas:*

*I – o rendimento percebido será escriturado como receita pela respectiva importância bruta, verificada antes de sofrer o desconto do imposto na fonte;”*

39. De outro lado, no que concerne à fonte pagadora (tomadora dos serviços prestados), as retenções são realizadas – e, conseqüentemente, declaradas em DIRF –, no momento do pagamento do rendimento para a outra pessoa jurídica, de acordo com o regime de caixa, tal como disposto no art. 30 da Lei nº 10.833/03. Confira-se:

**“Art. 30. Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP. (Vide Medida Provisória nº 232, 2004).**

(...)

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.” (grifou-se)

40. Verifica-se, portanto, que a própria legislação fiscal (RIR/99 e Lei nº 10.833/03) prevê a aplicação de regimes distintos para o reconhecimento e registro de receitas oriundas da prestação de serviços na apuração do resultado do exercício, bem como para a tributação na fonte das referidas receitas. C

41. Com efeito, o *regime de competência* consiste em, nos termos do art. 9 da Resolução do Conselho federal de Contabilidade – CFC nº 750/93, “*que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento*” (grifou-se).

42. Nesse regime, portanto, não importa se as despesas ou receitas passaram pelo caixa (pagas ou recebidas); o que vale é a data da ocorrência dos respectivos fatos geradores. Assim, um dispêndio poderá ser considerado ou não como despesas no exercício em que é pago. Da mesma forma, pode-se reconhecer ou não como receita, dentro do exercício em que ocorreu um recebimento de caixa<sup>1</sup>.

43. Por outro lado, de acordo com o *regime de caixa*, a apuração do resultado do exercício deve ser realizada com base nas despesas pagas e nas receitas recebidas no respectivo exercício, independentemente da data da ocorrência de seus fatos geradores. Em outras palavras, por esse regime somente entrarão na apuração do resultado as despesas e as receitas que passaram pelo caixa<sup>2</sup>.

44. Disso resulta que se uma fatura de prestação de serviços foi emitida em um exercício e seu pagamento ocorrer em outro exercício, a receita será tributada via apuração do lucro real no exercício de emissão do documento fiscal (regime de competência), contudo a retenção de tributos e demais contribuições será realizada somente no exercício seguinte quando o pagamento efetivamente for realizado (regime de caixa), ficando, destarte, prejudicada a comparação da receita de um único exercício com os valores retidos constantes na DIRF, não havendo qualquer hipótese de omissão de receita.

[...]

52. As receitas oriundas dessas prestações de serviço foram devidamente registradas pela RECORRENTE em seu Livro Razão (*vide fls. 361/362*), bem como incluídas no cálculo do lucro real.

53. Como já mencionado, a Nota Fiscal nº 146, emitida pelo Consórcio COPER em 13.12.2006, veio a ser paga pela CONCESSIONÁRIA somente em 02.01.2007, ocasião em que foi realizada a retenção da CSLL. Referido faturamento foi submetido à tributação pela RECORRENTE no ano-calendário 2006 em virtude do regime de competência, porém a respectiva retenção foi declarada e DIRF pela CONCESSIONÁRIA somente no ano-calendário de 2007 (fls. 363 – 364), em observância ao regime de caixa, resultando na diferença de valores apontada pela DRJ.
54. De se concluir, portanto, que as receitas de prestações de serviços pagas pela CONCESSIONÁRIA em favor do Consórcio COPER no ano-calendário de 2007 (as quais somam o montante de R\$ 50.914.449,75, com retenção de CSLL no valor de R\$ 509.144,54) foram corretamente oferecidas à tributação pela RECORRENTE de acordo com o regime de competência nos anos-calendário de 2006 e 2007, de modo que a RECORRENTE faz jus à utilização da referida CSLL retida na fonte na apuração do saldo negativo de CSLL relativo ao ano-calendário de 2007 em estrita observância ao disposto nos arts. 30 e 36 da Lei nº 10.833/03 e, conseqüentemente, ao deferimento do pedido de restituição e à homologação integral do pedido de compensação de que tratam o presente processo administrativo.

[...]

Entendo que assiste razão à contribuinte.

De fato, em regra, as receitas e o respectivo imposto ou contribuição retido devem compor o resultado do mesmo período de apuração, sendo os valores retidos deduzidos do imposto ou contribuição apurados anual ou trimestralmente, conforme o caso.

Ocorre que existem situações concretas que dificultam ou mesmo impedem o reconhecimento de receitas e retenções no mesmo período de apuração, notadamente, como ocorreu no caso concreto, quando o faturamento dos serviços sujeitos à retenção ocorre nos dias finais do período de apuração e o pagamento da respectiva fatura somente ocorre no início do período subsequente.

A legislação tributária ao tratar do momento da retenção de IRRF e contribuições, por vezes indica, que esta se dará por ocasião do **pagamento ou crédito** ao beneficiário, devendo prevalecer o que ocorrer primeiro, o que dá margem à discussão prática de quando efetivamente isto ocorreu, especialmente, quando se trata do momento do **crédito**, pois inexistente uma definição legal quanto a isto.

Tratando do tema, embora em outro contexto, os ex-conselheiros do CARF Alexandre Evaristo Pinto e Fabio Piovesan Bozza trazem interessantes reflexões em artigo

publicado na coluna Direto do CARF, na revista *on line* Consultor Jurídico<sup>1</sup>, citando posicionamentos da Receita Federal e do CARF, *verbis*:<sup>1</sup>

[...]

A doutrina majoritária brasileira entende que a disponibilidade jurídica consiste no título jurídico que legitima o contribuinte a perceber certo rendimento (regime de competência), enquanto a disponibilidade econômica vem a ser esse mesmo título acrescido da percepção efetiva do rendimento (regime de caixa). A disponibilidade econômica, portanto, pressupõe a disponibilidade jurídica da renda<sup>[2]</sup>.

Não nos parece fazer sentido pensar que aqueles cinco eventos — pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa — possam estar dissociados uns dos outros ou que eles se refiram a diferentes momentos da realização da renda. Na verdade, são visões harmônicas e complementares que ajudam a compreender um mesmo fenômeno (disponibilidade econômica) e não um conjunto de definições sobre diferentes fenômenos (disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica). Se assim fosse, o "crédito" precederia os demais, por supostamente representar a disponibilidade jurídica da renda.

Diversas são as acepções possíveis para determinação do momento em que se torna devido o IRRF. Seria o mero crédito contábil da obrigação no passivo da fonte pagadora? Ou talvez a data de vencimento dessa dívida? Ou o crédito do valor em conta bancária do beneficiário? Ou talvez se refira a algum ato de disponibilidade do valor da renda pela fonte em favor do beneficiário, que represente o adimplemento da obrigação e seja equivalente ao pagamento? (g.n)

Por muito tempo, a Receita Federal do Brasil (RFB) vinha se manifestando no sentido de que o simples crédito contábil da despesa referente, por exemplo, à importação de serviço seria suficiente para caracterizar a ocorrência do fato gerador do IRRF, ainda que, na espécie, não houvesse pagamento. Nessa linha, era possível observar tanto a Solução de Divergência Cosit nº 26/2013 quanto o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8/2014, cuja redação é a seguinte: (g.n.)

*“Art. 1º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto sobre a renda na fonte, no caso de importâncias creditadas, na data do lançamento contábil efetuado por pessoa jurídica, nominal ao fornecedor do serviço, a débito de despesas em contrapartida com o crédito de conta do passivo, à vista da nota fiscal ou fatura emitida pela contratada e aceita pela contratante.*

*Art. 2º A retenção do imposto sobre a renda na fonte, incidente sobre as importâncias creditadas por pessoa jurídica a outra pessoa jurídica pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional, será*

1 <sup>1</sup> Pinto, Alexandre Evaristo e Bozza, Fábio Piovesan. "Crédito" para fins de determinação do critério temporal do IRRF. <https://www.conjur.com.br/2020-fev-12/direto-carf-credito-fins-determinacao-criterio-temporal-irrf/>

*efetuada na data da contabilização do valor dos serviços prestados, considerando-se a partir dessa data o prazo para o recolhimento.”*

Posteriormente, a RFB pareceu ter flexibilizado esse entendimento. Por meio da Solução de Consulta Cosit nº 153/17, entendeu que o crédito contábil, de fato, configura o fato gerador dos tributos em análise, mas "desde que caracterizada a disponibilidade econômica ou jurídica do rendimento" ou "desde que observados a efetiva prestação dos serviços e os prazos contratuais". Nesse sentido, **a conclusão do serviço e o vencimento da obrigação apresentam-se como importantes elementos para caracterização dessa condição.** (g.n.)

Mais recentemente, ao tratar de um assunto correlato **na Solução de Consulta Cosit nº 307/19** (momento do registro na DIRF dos dividendos pagos ou creditados aos sócios) — mas cuja conclusão nos afigura de aplicação extensiva ao caso do IRRF ora examinado — a RFB interpretou a acepção de "crédito" conforme o regime de reconhecimento de receitas do beneficiário: (a) se pessoa jurídica, vale o regime de competência (crédito contábil); (b) se pessoa física, vale o regime de caixa (pagamento, sendo "crédito" o depósito em conta bancária), conforme o trecho abaixo: (g.n.)

*“12. Segundo relata a consulente, ela realiza o crédito contábil dos lucros aos sócios (“creditando esse valor em sua conta-corrente nominal no passivo circulante”), mas não efetiva o pagamento integral desses lucros no mês em que é realizado o crédito, questionando se deve registrar na Dirf o valor creditado ou o valor efetivamente pago.*

(...)

*17. Assim, nas hipóteses de incidência do Imposto sobre a Renda na fonte em relação a rendimentos auferidos por pessoas jurídicas, tal como demonstra sabê-lo a consulente, o termo crédito significa o crédito contábil, efetuado por pessoa jurídica, em conta do passivo, nominal ao beneficiário – orientação já consignada no Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8, de 2 de setembro de 2014, e, ainda, na Solução de Divergência Cosit nº 26, de 31 de outubro de 2013, e nas Soluções de Consulta Cosit nº 161, de 24 de junho de 2014, e nº 153, de 2 de março de 2017.*

(...)

*19. Por conseguinte, no que se refere à incidência na fonte do Imposto sobre a Renda relativamente aos rendimentos auferidos pelas pessoas físicas, o vocábulo crédito há de ser entendido como crédito em conta bancária, segundo o disposto no parágrafo único do art. 34 do RIR/2018, e no § 3º do art. 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 2014*

*Feitas as principais considerações sobre o cenário legal e normativo aplicável, passamos à análise dos precedentes da jurisprudência administrativa federal.*

À época do antigo Conselho de Contribuintes (período anterior à 2009), o entendimento dominante<sup>[4]</sup> já refutava a acepção do mero crédito contábil da provisão de serviços a pagar como sendo o evento suficiente e necessário à exigência do IRRF. Diziam aqueles precedentes que a existência de disponibilidade jurídica ou econômica da renda somente se daria após o vencimento da obrigação, quando a obrigação decorrente da prestação de serviços passaria a ser exigível pelo credor. Vejamos: (g.n.)

*"IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE — REGISTRO CONTÁBIL DE DESPESA — REGIME DE COMPETÊNCIA — DISPONIBILIDADE ECONÔMICA OU JURÍDICA DA RENDA — INOCORRÊNCIA*

*O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor, não se configurando, portanto, o fato gerador do Imposto de Renda." (acórdão 104-23.000, de 24.01.2008)*

Tal posicionamento encontra-se consolidado no **Acórdão nº 9202-003.120** (26/03/14), proferido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

*"IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. REMESSAS PARA O EXTERIOR. IMPOSTO CALCULADO TENDO COMO DATA DO FATO GERADOR A DATA DOS CRÉDITOS CONTÁBEIS. IMPOSSIBILIDADE.*

*A hipótese de incidência exige que as importâncias sejam pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a beneficiários domiciliados no exterior, por fonte situada no País.*

*As dicções "pagas", "creditadas", "entregues", "empregadas" ou "remetidas" não deixam dúvidas de que o beneficiário não-residente tem que ter tido a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica do rendimento, conforme disciplina contida no artigo 43 do CTN.*

*"A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos." (Hugo de Brito Machado. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 243).*

***Não há fato gerador do imposto incidente na fonte quando as importâncias são contabilmente creditados ao beneficiário do rendimento em data anterior ao vencimento da obrigação, consoante os prazos ajustados em contrato. O simples crédito contábil, antes da data apazada para seu pagamento, não extingue a obrigação nem antecipa a sua exigibilidade pelo credor. O fato gerador do imposto de renda na fonte, pelo crédito dos rendimentos, relaciona-se, necessariamente, com a aquisição da respectiva disponibilidade econômica ou jurídica. (g.n.)***

Por si só, o fato de a fonte pagadora lançar contabilmente o acréscimo do valor de sua obrigação na respectiva conta de passivo não torna devido o imposto de renda na fonte, por não importar na aquisição de qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de renda pelo beneficiário.

No caso dos autos, os rendimentos só passaram a ser devidos quando do vencimento previsto no contrato. Ora, por dedução lógica, o simples registro contábil, nos períodos questionados, não tem, por si só, o condão de modificar o prazo de vencimento da obrigação contratual.” (acórdão nº 9202-003.120, de 26/03/2014)

Em suma, os posicionamentos consolidados, até o momento, tanto pelas autoridades fiscais quanto pela jurisprudência administrativa dominante demonstram a rejeição da aceção do mero crédito contábil, desapegado do ato de aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica da renda, como evento validamente apto a gerar o nascimento da obrigação tributária do IRRF. Já se reconhece, portanto, o que não é "crédito" para tal finalidade (alcance *negativo*), compreensão até aqui suficiente para solucionar alguns litígios.

Mas o que é "crédito" (alcance *positivo*), então?

De acordo com a fundamentação do Acórdão nº 9202-003.120, "crédito" representa a *disponibilidade jurídica* da renda, ao passo que os eventos "pagamento", "entrega", "emprego" e "remessa" representam a *disponibilidade econômica*.

Nessa toada, a disponibilidade jurídica do "crédito" ocorreria a partir do vencimento da dívida, momento em que o beneficiário passaria a deter o direito de exigir do devedor o respectivo adimplemento da obrigação. (g.n.)

Vê-se, diante das possíveis compreensões mencionadas ao longo do texto sobre o alcance *positivo* do termo "crédito" na doutrina, na jurisprudência e nas manifestações das autoridades fiscais, que apenas um capítulo da controvérsia (alcance *negativo*) foi resolvido.

O artigo acima transcrito reflete bem a dificuldade de estabelecer o que seria o momento do crédito para fins de caracterizar a hipótese de retenção do IRRF.

Ocorre que a presente discussão trata de retenção de CSLL com base no art. 30 da Lei 10.833/03 que estabelece apenas que os “ **pagamentos** efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado (...) estão sujeitos a retenção na fonte da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP:

Art. 30. **Os pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado, pela prestação de serviços de limpeza, conservação, manutenção, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão-de-obra, pela prestação de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, bem como pela remuneração de serviços profissionais, estão sujeitos a retenção na fonte da**

**Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, da COFINS e da contribuição para o PIS/PASEP.**

Não há qualquer referência à hipótese de retenção no momento do crédito se este ocorrer antes do pagamento.

Por outro lado, o art. 36 da mesma lei dispõe, *verbis*:

Art. 36. Os valores retidos na forma dos arts. 30, 33 e 34 serão considerados como antecipação do que for devido pelo contribuinte que sofreu a retenção, em relação ao imposto de renda e às respectivas contribuições.

Numa leitura isolada do art. 36 acima citado poder-se-ia até chegar à mesma conclusão adotada no acórdão recorrido de que receita e dedução da contribuição retida deveriam ser consideradas no mesmo período de apuração.

Ocorre que a retenção da contribuição, segundo a dicção da própria lei deve ocorrer em face dos **pagamentos** dos serviços que, eventualmente, podem não ocorrer no mesmo período de apuração do reconhecimento da receita que deve se dar segundo o regime de competência, nos termos do art. 272 do RIR/1999.

É o que ocorreu no presente caso.

A própria fonte pagadora considerou que o fato gerador da retenção ocorreu no momento do pagamento da fatura e informou tal retenção na respectiva DIRF do ano-calendário subsequente ao do reconhecimento da receita pela contribuinte, segundo demonstrado pela recorrente.

E neste caso, não existe a dupla possibilidade de configuração da retenção (pagamento ou crédito), na literalidade da lei que instituiu a retenção das contribuições sociais que definiu o pagamento como momento da retenção.

Desta feita, entendo que, sendo comprovado o reconhecimento da receita no período de apuração anterior e a respectiva retenção na fonte no período seguinte, deve ser reconhecido o direito creditório pleiteado na Declaração de Compensação relativo ao ano-calendário 2007.

Todavia, como o colegiado *a quo* não se manifestou sobre os documentos juntados aos autos que comprovariam o oferecimento da receita à tributação no período anterior e a retenção da contribuição, entendo que os autos devam retornar ao colegiado *a quo*, para análise.

Por todo o exposto, voto no sentido de em conhecer do Recurso Especial, e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, reformando-se o acórdão recorrido, com retorno dos autos ao Colegiado *a quo* para apreciação das demais alegações de defesa sob a premissa de que é possível a dedução das retenções na fonte se as receitas correspondentes foram computadas no lucro tributável em períodos passados.

*Assinado Digitalmente*

**Luiz Tadeu Matosinho Machado**

---