



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.949870/2011-35
ACÓRDÃO	9101-007.254 – CSRF/1ª TURMA
SESSÃO DE	5 de dezembro de 2024
RECURSO	ESPECIAL DO CONTRIBUINTE
RECORRENTE	CONSULVIX ENGENHARIA S/A
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2001

RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO.

POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DAS RETENÇÕES NA FONTE AINDA QUE A TRIBUTAÇÃO, PELO REGIME DE COMPETÊNCIA, TENHA SE DADO EM PERÍODOS ANTERIORES. INUTILIDADE RECURSAL. PREMISSE FÁTICA NÃO DEBATIDA NOS AUTOS. CONTEXTOS FÁTICOS DIFERENTES. DIVERGÊNCIA NÃO CARACTERIZADA. Não se conhece de recurso especial cujo acórdão apresentado para demonstrar a divergência evidencia decisão em contexto fático distinto, no qual o sujeito passivo provou, ao longo do contencioso administrativo, a tributação dos rendimentos pelo regime de competência em períodos anteriores. No acórdão recorrido, a dedução da retenção foi admitida pela autoridade julgadora de 1ª instância mediante adição da receita correspondente à base tributável do período. Ausente questionamento acerca desta adição, é inútil decidir se seria possível o aproveitamento da retenção no suposto de tributação da receita correspondente, pelo regime de competência, em períodos anteriores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa - Relatora

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 Mendonça Kraljevic, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Helder Jorge dos Santos Pereira Júnior, Jandir José Dalle Lucca e Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente em exercício).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso especial interposto por CONSULVIX ENGENHARIA S/A ("Contribuinte") em face da decisão proferida no Acórdão nº 1003-002.632, na sessão de 3 de setembro de 2021, na qual foi negado provimento ao recurso voluntário.

A decisão recorrida está assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2001

PER/DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. SALDO NEGATIVO. IRPJ. SÚMULAS CARF NºS 80 E 143. DIREITO SUPERVENIENTE.

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. A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao interessado a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional (art. 170 do Código Tributário Nacional).

IRRF. LUCRO REAL. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

As parcelas de IRRF devem compor o eventual saldo negativo no próprio período em que houver a retenção, uma vez que as correspondentes receitas também devem compor o correspondente resultado tributável, respeitando-se o regime de competência.

O litígio decorreu da homologação parcial de compensação declarada com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001 porque confirmadas retenções de R\$ 8.498,42, do total de R\$ 39.069,43, e identificado imposto apurado, não quitado, de R\$ 4.522,62. A autoridade julgadora de 1ª instância declarou improcedente a manifestação de inconformidade porque, apesar de admitir a dedução da retenção de R\$ 30.571,01 e a dedução da estimativa de dezembro/2001 de R\$ 4.522,62, compensada com saldo negativo de 2000, ainda assim foi apurado imposto a pagar no período, depois de adicionadas as receitas de R\$ 567.707,87 correspondentes à retenção de R\$ 30.570,01 (e-fls. 234/238).

O Colegiado *a quo*, por sua vez, negou provimento ao recurso voluntário, validando os argumentos expostos em 1ª instância (e-fls. 271/282).

Cientificada em 07/07/2022 (e-fl. 302/303), a Contribuinte interpôs recurso especial em 22/07/2022 (e-fl. 307/358) no qual arguiu divergências parcialmente admitidas no despacho de exame de admissibilidade de e-fls. 384/410, do qual se extrai:

O recurso especial questionou o entendimento adotado pelo Acórdão nº 1003-002.632 e defendeu a existência de divergência jurisprudencial, no âmbito do CARF, a respeito de matérias assim identificadas:

- a) Possibilidade de aproveitamento das retenções na fonte ainda que a tributação, pelo regime de competência, tenha se dado em períodos anteriores;**
- b) Necessidade de se proceder a lançamento tributário quando identificadas supostas omissões de receita que impactem a apuração do saldo negativo e gerem valores a pagar – revisão de ofício pelo órgão julgador e violação aos princípios do contraditório e ampla defesa.**

No que interessa à primeira matéria, a recorrente aduz o seguinte (todos os destaques constam do original):

[...]

Relata a recorrente que parte de seu direito creditório relativo a saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário 2001 não foi reconhecido pelo acórdão recorrido com base no entendimento de que *“para que fosse utilizado o valor do imposto de renda incidente sobre as retenções na fonte no cálculo do saldo negativo de IRPJ, seria necessário que as respectivas receitas tributáveis que deram ensejo às retenções na fonte, fossem oferecidas no mesmo período de apuração da retenção na fonte e do saldo negativo”*.

A contribuinte defende que o IRRF no valor de R\$ 30.571,01 foi retido em fonte no ano de 2001 porque somente nesse ano se deu o recebimento de valores, por força de decisão judicial em ação de cobrança, referentes a serviços prestados entre 1992 e 1995, anos em que as respectivas receitas já teriam sido reconhecidas contabilmente e oferecidas à tributação, em observância ao regime de competência. Diante desse cenário, o acórdão recorrido teria concluído pela impossibilidade de utilização do IRRF no cálculo do saldo negativo de IRPJ do ano-

calendário 2001, em razão de as referidas receitas não terem sido tributadas no mesmo período de ocorrência das retenções.

Ao decidir dessa forma, o acórdão recorrido teria divergido do entendimento adotado pelo Acórdão nº 107-09.303, proferido pela 7ª Câmara do extinto 1º Conselho de Contribuintes.

Segundo a recorrente, a decisão paradigma, também discutindo a obrigatoriedade, para fins de aproveitamento de IRRF na apuração de saldo negativo de IRPJ, de as receitas sujeitas à retenção de imposto serem consideradas no mesmo período de retenção na fonte, interpretou o art. 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430/1996, e a Súmula CARF nº 80 de forma diversa da adotada pelo acórdão recorrido.

A contribuinte narra que a decisão paradigma concluiu que a legislação não condiciona a dedução das retenções em fonte *“ao fato de as respectivas receitas terem sido auferidas no mesmo ano-calendário em que ocorrida a referida retenção”*.

O paradigma adotaria o entendimento de que, sendo as receitas tributadas segundo o regime de competência, é possível que elas surjam em período anterior ao da retenção sobre o recebimento dos respectivos valores, sem que isso implique em vedação à utilização do IRRF na apuração de saldo negativo no período da retenção, *“bastando que haja a comprovação da ocorrência da referida retenção na fonte”*.

Exposto o teor da primeira matéria abordada pela recorrente, passa-se à análise de sua admissibilidade.

Inicialmente, destaca-se que o inteiro teor do Acórdão paradigma nº 107-09.303 encontra-se devidamente publicado no sítio do CARF na internet (www.carf.economia.gov.br). No mesmo sítio, é possível constatar que a decisão não foi reformada até a data da interposição do recurso especial sob exame, restando atendido o pressuposto de admissibilidade previsto no § 15 do art. 67 do Anexo II do RICARF/2015. Além disso, a recorrente instruiu a peça recursal com cópia do acórdão e reproduziu a ementa da decisão, observando também os requisitos fixados nos §§ 9º a 11 do mesmo art. 67.

Do cotejo entre os acórdãos recorrido e paradigma, constata-se que as decisões efetivamente têm entendimentos distintos a respeito da possibilidade de utilização de IRRF na apuração de saldo negativo de IRPJ no ano-calendário da retenção, quando este é posterior ao ano de reconhecimento e tributação das respectivas receitas.

O acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário apontando que a Súmula CARF nº 80 determinaria que *“o IRRF somente pode ser reconhecido caso o contribuinte tenha oferecido à tributação o rendimento correspondente referente ao mesmo período”* e que a leitura dos arts. 2º e 64 da Lei nº

9.430/1996 evidenciariam que “o IRRF deve acompanhar o regime de reconhecimento das respectivas receitas”.

O Acórdão paradigma nº 107-09.303, por outro lado, tratando de receitas financeiras (o que não impede a caracterização da divergência jurisprudencial sob análise), entende que a tributação segundo o regime de competência pode ocasionar situações em que a receita é oferecida à tributação em determinado ano-calendário e a retenção em fonte do respectivo imposto só ocorre em anos seguintes, sem que isso implique na impossibilidade de aproveitamento do referido IRRF no ano da retenção.

Todavia, a decisão paradigma não declara, como afirma a recorrente, que nessas situações bastaria a comprovação da retenção para fins de aproveitamento do IRRF. Na realidade, a decisão inclusive afirma expressamente que “é certo que o imposto de renda retido nas aplicações financeiras só pode ser aproveitado se o respectivo rendimento foi devidamente oferecido à tributação”.

Assim, conclui-se que restou devidamente caracterizada a divergência jurisprudencial entre os acórdãos recorrido e paradigma apenas a respeito da possibilidade de aproveitamento de IRRF no ano-calendário de ocorrência da retenção quando este é posterior ao ano de tributação das respectivas receitas, uma vez que o dissenso apontado diz respeito exatamente ao fundamento apontado pela decisão recorrida para negar provimento ao recurso voluntário.

A análise realizada restringe-se, portanto, à existência de interpretações antagônicas a respeito da mesma legislação tributária. Não se pretende aqui adentrar na avaliação do caso concreto do presente contencioso em relação à adequação ou não do procedimento adotado pela contribuinte de ter alegadamente reconhecido as receitas em questão em anos-calendário anteriores ou tampouco acerca da existência de comprovação do efetivo oferecimento das receitas à tributação em períodos passados. Entende-se que tais matérias enquadram-se no mérito a ser julgado pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) caso confirme-se o conhecimento da matéria recorrida (ou pela Turma recorrida, em novo julgamento, caso assim entenda o Colegiado superior).

Passando à segunda matéria recorrida, relativa à necessidade de realização de lançamento tributário quando identificada suposta omissão de receita que impacte na apuração do saldo negativo, o recurso especial traz as seguintes considerações (destaques no original):

[...]

Conclui-se, portanto, que inexistente divergência entre as decisões contrapostas a respeito da matéria “necessidade de se proceder a lançamento tributário quando identificadas supostas omissões de receita que impactem a apuração do saldo negativo e gerem valores a pagar – revisão de ofício pelo órgão julgador e

violação aos princípios do contraditório e ampla defesa”, razão pela qual a matéria não deve ter seguimento.

Diante de todo o exposto, com fundamento no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, proponho que seja DADO SEGUIMENTO PARCIAL ao recurso especial interposto pela contribuinte CONSULVIX ENGENHARIA S/A, para que seja rediscutida a matéria “possibilidade de aproveitamento das retenções na fonte ainda que a tributação, pelo regime de competência, tenha se dado em períodos anteriores”. *(destaques do original)*

Cientificada da admissibilidade parcial do recurso especial, a Contribuinte não apresentou agravo (e-fls. 414/419)

Aduz a Contribuinte, na parte admitida de seu recurso especial, que apesar dos registros informatizados da própria Secretaria da Receita Federal e os documentos apresentados no curso do processo constar os valores acima indicados, em relação à retenção na fonte informada em DIPJ no valor de R\$ 30.571,01, entendeu a I. Autoridade Fiscal não haver sido comprovada, razão pela qual referida parcela de crédito foi glosada. A Turma Julgadora de 1ª instância, por sua vez, apesar de reconhecer expressamente as retenções na fonte declaradas pela Contribuinte, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade exteriorizando que ao longo do período em discussão (ano-calendário 2001) a ora recorrente teria deixado de oferecer à tributação receitas decorrentes da sua atividade. E quanto a este aspecto pondera:

Partindo deste entendimento, a própria DRJ efetuou o recálculo do imposto, incluindo na base de cálculo os valores supostamente desconsiderados pela contribuinte, chegando ao resultado de que a empresa não teria saldo negativo no período em discussão, mas sim saldo de imposto a pagar.

Contudo, a DRJ não levou em consideração que a Contribuinte utiliza o regime de competência como método de registro de seus lançamentos contábeis, de modo que independentemente da data de pagamento ou recebimento de valores monetários, o registro da receita ou despesa será efetuado na data e no mês da transação efetuada.

Assim, em razão da premissa equivocada, os valores supostamente “omissos” foram incluídos na base de cálculo do IRPJ no período de 2001, fato que reduziu completamente o saldo de crédito disponível.

Diante deste contexto, a contribuinte interpôs recurso voluntário trazendo por argumento os pontos acima, acrescentando que caso a I. Autoridade Fiscal identificasse a suposta omissão da referida receita, o que não é o caso, deveria o Fisco ter aberto procedimento de fiscalização e exigido, via Auto de Infração, o Imposto de Renda dentro do quinquênio legal.

Sobreveio o v. acórdão de fls. 271/282 negando provimento ao recurso voluntário sob os seguintes fundamentos:

a) As parcelas de IRRF devem compor o eventual saldo negativo no próprio período em que houver a retenção, uma vez que as correspondentes receitas também devem compor o correspondente resultado tributável, respeitando-se o regime de competência;

b) Entendeu que foi correto o procedimento adotado pela DRJ em sua decisão de 21/11/2018 de recompor o cálculo do saldo negativo de 2001 levando em conta as supostas omissões de receitas, apurando ao final não um saldo negativo, mas imposto a pagar, contrariamente ao que preveem as disposições legais atinentes ao lançamento tributário.

Demonstra o prequestionamento das matérias nos seguintes termos:

Durante o curso do processo a contribuinte buscou demonstrar que a retenção na fonte relativa ao valor de R\$ 30.571,01 foi comprovada nos autos e que por tal razão deveria ser incluída na apuração do saldo negativo do período.

De igual modo a contribuinte argumentou que o procedimento adotado pela DRJ de recompor o cálculo do saldo negativo ao argumento de que teria havido uma suposta omissão de rendimentos está incorreto.

Isso porque, ao contrário do que decidido pela DRJ, considerando que a contribuinte apura o imposto de renda pelo lucro real, e, portanto, pelo regime de competência, e que o caso em tela se refere ao pagamento, via indenização judicial no ano de 2001, relativo a faturas emitidas no ano de 1995, não existe a possibilidade de que haja a automática retenção na fonte e oferecimento dos valores a tributação no mesmo ano de 2001.

Não obstante, a contribuinte ainda destacou que a identificação de eventual omissão de rendimentos e a aplicação de efeitos na apuração do saldo negativo da contribuinte demandaria a abertura de procedimento de fiscalização e exigência, mediante auto de infração, do imposto de renda eventualmente devido, dentro do prazo decadencial previsto pelo CTN.

Ao apreciar os pontos suscitados pela contribuinte, o v. acórdão de recurso voluntário assim se manifestou:

[...]

Depois de transcrever a íntegra do voto condutor do acórdão recorrido, a Contribuinte conclui que *a matéria aduzida no presente apelo especial foi amplamente debatida e está enfrentada e delimitada no bojo do v. acórdão recorrido.*

Na demonstração das divergências, reitera que o acórdão recorrido decidiu que:

a) As parcelas de IRRF devem compor o eventual saldo negativo no próprio período em que houver a retenção, uma vez que as correspondentes receitas também devem compor o correspondente resultado tributável, respeitando-se o regime de competência;

b) Foi correto o procedimento adotado pela DRJ em sua decisão de 21/11/2018 de recompor o cálculo do saldo negativo de 2001 levando em conta as supostas omissões de receitas, apurando ao final não um saldo negativo, mas imposto a pagar, contrariamente ao que preveem as disposições legais atinentes ao lançamento tributário.

E, com respeito à *possibilidade de aproveitamento das retenções na fonte ainda que a tributação, pelo regime de competência, tenha se dado em períodos anteriores*, afirma o dissídio jurisprudencial em face do paradigma nº 107-09.303 nos seguintes termos:

Conforme já referenciado, o v. acórdão recorrido negou provimento ao recurso voluntário da contribuinte e manteve a decisão que rejeitou a existência do saldo negativo informado em sede de DIPJ.

Um dos fundamentos utilizados pelo v. acórdão recorrido foi o de que para que fosse utilizado o valor do imposto de renda incidente sobre as retenções na fonte no cálculo do saldo negativo de IRPJ, seria necessário que as respectivas receitas tributáveis que deram ensejo às retenções na fonte, fossem oferecidas no mesmo período de apuração da retenção na fonte e do saldo negativo.

Ao proceder dessa forma, o v. acórdão recorrido divergiu do entendimento proferido pela 7ª Câmara do antigo Conselho de Contribuintes, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), no Acórdão 107-09.303, Relator Conselheiro Jayme Juarez Grotto, proferido nos autos do PA 13886.000718/2001-19.

O v. acórdão recorrido assim se pronunciou:

[...]

Em contrapartida, a 7ª Câmara Julgadora do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), ao analisar o Recurso Especial de divergência interposto nos autos do Processo Administrativo 13886.000718/2001-19, proferiu o acórdão 107-09.303, com entendimento completamente diferente (acórdão obtido através de acesso ao site do CARF, em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf> e através do site https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/13886000718200119_4185389.pdf):

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 1998

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE SOBRE APLICAÇÕES FINANCEIRAS.

Mostra-se equivocada a decisão que negou aproveitamento de parte do IRRF sobre rendimentos de aplicações financeiras ao argumento de que, no mesmo ano-calendário, as receitas de aplicações financeiras declaradas foram inferiores ao que seria de se esperar - em face dos

valores retidos e considerada a alíquota de 20%. **Sendo os rendimentos oferecidos à tributação pelo regime de competência, parte das receitas correspondentes foram tributadas em períodos anteriores, como demonstrado pela recorrente.**

RELATÓRIO

Trata o processo de pedido de restituição R\$ 1.795.525,91, correspondente ao saldo negativo de IRPJ apurado na DIPJ do exercício 1999, ano-calendário 1998, combinado com pedido de compensação de débitos fiscais.

Conforme Despacho Decisório de fls. 922/925, a **DRF/Limeira deferiu parcialmente o pedido, reconhecendo o direito creditório no valor de R\$ 1.590.459,90, acrescido de juros equivalentes à taxa Selic e homologando as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido.**

A justificativa para o indeferimento do valor restante foi de que não foram apresentados os comprovantes dos valores que teriam sido retidos por órgãos públicos, e de que, em relação ao imposto retido em aplicações financeiras, **A RECEITA DECLARADA A ESSE TÍTULO NO ANO-CALENDÁRIO foi inferior à representada nos comprovantes de rendimentos e retenção na fonte**; por isso, aceitou apenas o IRRF no valor correspondente a 20% das receitas financeiras declaradas no ano-calendário.

A empresa apresentou manifestação de inconformidade (fls. 931/933), em que alega não ter a autoridade administrativa observado que as receitas financeiras são declaradas pelo REGIME DE COMPETÊNCIA e, portanto, PARTE DAS RECEITAS FINANCEIRAS CORRESPONDENTES AO IMPOSTO DE RENDA RETIDO EM 1998 FOI DECLARADA NOS ANOS ANTERIORES.

(...)

Cientificada em 06/03/2006, a interessada apresentou recurso em 30/03/2006 (fls. 1004/1009), alegando que a Decisão de Primeira Instância incorreu no mesmo erro do Despacho Decisório da DRF, pois novamente tomou como limite de aproveitamento do IRRF retido no ano-calendário de 1998 o valor correspondente às receitas financeiras declaradas nesse mesmo ano, sem levar em conta que parte das receitas foi declarada nos anos anteriores, pelo regime de competência, conforme, inclusive, demonstrado no quadro anexado em resposta à intimação formulada quando da realização da diligência. Quanto ao imposto retido por órgãos públicos, alega que não pode ser penalizada em face da inadimplência da fonte retentora na obrigação de fornecer o respectivo Comprovante Anual de Retenção de Imposto de Renda na Fonte.

(...)

VOTO

(...)

Quanto ao IRRF sobre aplicações financeiras, assiste razão à recorrente.

A esse título, a empresa considerou, no ano-calendário de 1998, o valor de R\$ 2.391.873,00 (fl. 09), tendo utilizado a parcela de 20 859.751,13 para compensar valores devidos de estimativa (fls. 923/924) e R\$ 1.532.121,87 como crédito no cálculo do imposto anual devido (fl. 60 e 923).

Não há, nos autos, controvérsia quanto à efetividade da retenção desse valor (R\$ 2.391.873,00), cujos comprovantes a interessada juntou às fls. 404 a 487.

A fundamentação da DRF/Limeira para indeferir o aproveitamento de parte do imposto retido foi de que as receitas correspondentes não teriam sido contabilizadas, posto que a receita financeira declarada no ano-calendário de 1998 é inferior à receita representada nos comprovantes de rendimentos e retenção na fonte. Por isso, considerou o aproveitamento do IRRF apenas até o limite de 20% das receitas financeiras declaradas, por ser esta a alíquota de retenção do imposto de renda sobre rendimentos de aplicações financeiras.

Assim, considerou o aproveitamento de apenas R\$ 2.193.885,85 (R\$ 1.995.325,19 + R\$ 198.560,66— fl. 924), glosando os restantes R\$ 197.987,15.

O critério adotado pela DRF/Limeira não tem qualquer consistência, factual ou legal.

É certo que o imposto de renda retido nas aplicações financeiras só pode ser aproveitado se o respectivo rendimento foi devidamente oferecido à tributação. Há que se observar, porém, que as receitas financeiras são tributadas pelo regime de competência, podendo ocorrer, portanto, que parte da receita seja oferecida em determinado ano-calendário, e o imposto de renda ser retido no ano-calendário seguinte, quando do resgate do título correspondente. Logo, a comparação entre os valores da receita financeira declarada em determinado período com o imposto de renda retido no mesmo período, observada a alíquota correspondente, como efetuado no Despacho Decisório da DRF/Limeira, traz distorção no seu resultado.

(...)

Posto isto, voto no sentido dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer o direito creditório no valor original de R\$ 197.987,15 e homologar as compensações declaradas até o limite do crédito reconhecido”.

(Processo Administrativo nº: 13886.000718/2001-19, Acórdão nº: 107-09.303, 7ª Câmara do antigo Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro JAYME JUAREZ GROTTTO)

O dissídio jurisprudencial pode ser comprovado através do cotejo analítico entre o v. acórdão recorrido e o v. acórdão paradigma, cujos trechos divergentes seguem abaixo transcritos:

[...]

Verifica-se a perfeita similitude fática entre os acórdãos. Ambos se reportam a situações que envolvem discussão atinente a parcela que compõem saldos negativos de IRPJ, especificamente no tocante a retenções na fonte, havendo a discussão quanto a se, em razão da aplicação do regime de competência no tocante à tributação do imposto de renda, os valores sujeitos à tributação pela retenção na fonte deveriam obrigatoriamente ser considerados no próprio período de apuração em que ocorreu a retenção na fonte ou não.

O v. acórdão paradigma, ao analisar a matéria em questão, que é relacionada à aplicação das disposições tanto da Súmula 80 do CARF, quanto ao artigo 2º, § 4º, III, da Lei 9.430/96, estabeleceu o entendimento de que seria ***“equivocada a decisão que negou aproveitamento de parte do IRRF sobre rendimentos de aplicações financeiras ao argumento de que, no mesmo ano-calendário, as receitas de aplicações financeiras declaradas foram inferiores ao que seria de se esperar”***, uma vez que ***“sendo os rendimentos oferecidos à tributação pelo regime de competência, parte das receitas correspondentes foram tributadas em períodos anteriores.***

Em outras palavras, o v. acórdão paradigma expressamente destacou que por se tratar de receitas tributadas pelo regime de competência, e sendo o surgimento da referida receita relacionada a período anterior e diverso da retenção na fonte, tal situação não implicaria a vedação à utilização do valor do imposto de renda retido na fonte na apuração do saldo negativo do período em que ocorreu a retenção na fonte, ainda que este período fosse diverso daquele em que foram auferidas as receitas que ensejaram a retenção na fonte.

Nesse sentido, destacou que ***“as receitas financeiras são tributadas pelo regime de competência, podendo ocorrer, portanto, que parte da receita seja oferecida em determinado ano-calendário, e o imposto de renda ser retido no ano-calendário seguinte, quando do resgate do título correspondente”***.

Já o v. acórdão recorrido, ao também analisar a matéria em debate, e sob a ótica da Súmula 80 do CARF e o mencionado artigo 2º, § 4º, II, da Lei 9.430/96, entendeu que, no caso concreto, somente seriam dedutíveis do imposto de renda as respectivas retenções na fonte desde que as receitas sobre as quais aquelas foram apuradas, também fossem oferecidas à tributação **no mesmo período de apuração das citadas retenções.**

No presente caso, a retenção na fonte de R\$ 30.571,01 é decorrente de valores levantados pela ora recorrente nos autos da Ação de Cobrança n.º 0415627-93.1995.8.26.0053, **ajuizada em 1995** perante a 3ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de São Paulo, em face do Departamento de Estradas de Rodagem de São Paulo – DER.

No caso em tela, conforme já referenciado e de acordo com os documentos trazidos aos autos, a ação judicial em questão objetivou a cobrança de valores relativos a contrato de prestação de serviços firmado em 1992, as quais deixaram de ser recolhidas pelo DER na época própria.

Referida Ação discutia o direito da empresa Engevix Engenharia S/A (antiga denominação de Consulvix Engenharia S/A) - em receber o montante de R\$ 4.155.630,29, relacionado às faturas por ela emitidas no passado em razão dos serviços prestados, à época, ao DER.

Esclarecido este fato nos autos do Processo Administrativo, a DRJ e também o v. acórdão de recurso voluntário entenderam que, em se tratando de receita advinda da atividade da Contribuinte, as parcelas recebidas em decorrência deste contrato deveriam ter sido oferecidas à tributação no ano-calendário de 2001.

Contudo, referida premissa é equivocada, na medida em que a empresa, enquadrada na sistemática de tributação do Lucro Real apura os impostos pelo Regime de Competência.

Isso significa que o reconhecimento contábil dos valores objeto das faturas emitidas em face do Departamento de Estradas de Rodagem de São Paulo – DER deve ocorrer no respectivo ano-calendário correspondente à emissão de tais documentos, independentemente de sua quitação.

Logicamente por se tratar de valores relativos à prestação dos serviços, e que se tornaram devidos a partir do momento da realização do serviço, evidente que pelo regime de competência a ocorrência da receita foi justamente no momento em que o serviço foi prestado e as faturas de cobrança foram emitidas.

O fato de essas faturas não terem sido pagas pelo DER no momento próprio, e o fato de ter havido a necessidade de se ajuizar uma ação judicial para obter o pagamento dos referidos valores, sobrevindo posterior sentença que reconheceu o direito a tais montantes (sentença de cunho notoriamente declaratório), não é suficiente para alterar as disposições relacionadas ao regime de competência.

Vale destacar que tanto a Súmula 80 do CARF quanto o artigo 2º, § 4º, III, da Lei 9.430/96, em nenhum momento condicionam, no âmbito da apuração do saldo negativo do IRPJ, a dedução das retenções na fonte ao fato de as respectivas receitas terem sido auferidas no mesmo ano-calendário em que ocorrida a referida retenção.

Assim, e de acordo com o precedente paradigma acima referenciado, o fato de a retenção na fonte ter ocorrido em período posterior ao momento em que as

receitas foram auferidas e apuradas pelo contribuinte não é capaz de impedir que os valores de retenção na fonte sejam abatidos da apuração do imposto de renda do período, gerando saldo negativo, bastando que haja a comprovação da ocorrência da referida retenção na fonte.

Considerando que no presente caso houve a comprovação e homologação dos valores retidos a título de IRPJ, e que o próprio acórdão de recurso voluntário reconheceu existir, tal medida já é suficiente para que tais montantes sejam considerados na apuração do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2001.

Tendo sido comprovada a existência do referido valor, as compensações efetuadas através da DCOMP n.º 11341.24557.181206.1.7.02-9647 devem ser homologadas até o limite do crédito confirmado.

Dessa forma, resta evidente que o v. acórdão recorrido está em divergência com o entendimento exarado no acórdão paradigma proferido por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos autos no Processo Administrativo 13886.000718/2001-19, Acórdão 107-09.303, Relator Conselheiro Jayme Juarez Grotto, razão pela qual merece reforma, a fim de que seja reconhecida a existência do saldo negativo e, por conseguinte, sejam homologadas as compensações declaradas, até o limite do crédito. *(destaques do original)*

A Contribuinte prossegue demonstrando a divergência jurisprudencial na segunda matéria, que não teve seguimento, e conclui pedindo que *seja conhecido e provido o presente recurso especial, para que seja reconhecida a divergência jurisprudencial suscitada, a fim de reformar o v. acórdão recorrido, reconhecendo-se a existência do saldo negativo e, conseqüentemente, para que sejam homologadas as compensações realizadas até o limite do crédito disponível.*

Os autos foram remetidos à PGFN em 18/07/2023 (e-fl. 422), e retornaram em 31/07/2023 com contrarrazões (e-fls. 423/430) nas quais a PGFN defende o não conhecimento do recurso especial porque:

Preliminarmente, requer a União que o recurso especial da contribuinte não seja conhecido, pois a recorrente pretende ver reapreciadas provas, o que encontra óbice na aplicação analógica da Súmula 07/STJ, segundo a qual “a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”. Com efeito, o julgamento do mérito do presente recurso especial depende da verificação e análise dos fatos e documentos juntados aos autos. Ocorre que o recurso especial é um apelo de fundamentação vinculada, não podendo a Câmara Superior apreciar e reanalisar fatos e provas.

Com efeito, o Recurso Especial tem por escopo uniformizar o entendimento da legislação tributária entre as câmaras e turmas que compõem o CARF, não se prestando como instância recursal no reexame de material probatório. Deve, pois, o alegado dissenso jurisprudencial se dar em relação a questões de direito,

tratando, todos, da mesma situação fática (Acórdão CSRF nº 9101-001.548, de 2013) e da mesma legislação aplicável (Acórdão CSRF nº 9101-00.213, de 2009).

Assim, a divergência jurisprudencial não se estabelece em matéria de prova, e sim na interpretação das normas (Acórdão CSRF/01-04.592, de 2003). Acrescente-se, também, que, se os acórdãos confrontados examinaram normas jurídicas distintas, ainda que os fatos sejam semelhantes, não há falar-se em divergência de julgados, uma vez que a discrepância a ser configurada diz respeito à interpretação da mesma norma jurídica (Acórdão CSRF/01-02.638, de 1999).

O fato é que a recorrente quer nesse momento rediscutir a matéria probatória, o que não pode ser feito em sede estreita de recurso especial.

Ora, o acórdão recorrido aduziu que o contribuinte não comprovou a sua alegação suficientemente. Reverter essa conclusão da instância de origem demandaria, necessariamente, analisar novamente as provas apresentadas pelo contribuinte, o que não se admite em sede de recurso especial.

O apelo não merece, portanto, conhecimento.

No mérito, defende a manutenção do acórdão recorrido, invocando suas razões e ponderando inicialmente que:

O acórdão recorrido manifestou o entendimento no sentido de que, 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. Entretanto, o julgado recorrido assentou que as parcelas de IRRF devem compor o eventual saldo negativo no próprio período em que houver a retenção, uma vez que as correspondentes receitas também devem compor o correspondente resultado tributável, respeitando-se o regime de competência.

Destaca que o acórdão recorrido *está devidamente fundamentado na jurisprudência iterativa do CARF, nomeadamente o acórdão nº 1201-003.669, de 11/03/2020 e reitera que os fundamentos apresentados pelo julgado atacado são sólidos e não merecem qualquer reparo. Ademais, a questão é eminentemente probatória.*

Requer, por tais razões, que seja negado provimento ao recurso especial, mantendo-se o acórdão recorrido *por seus próprios e jurídicos fundamentos.*

VOTO

Conselheira Edeli Pereira Bessa, Relatora.

Recurso especial da Contribuinte - Admissibilidade

Com razão a PGFN em sua objeção ao conhecimento do recurso especial. A constatação de que *o julgamento do mérito do presente recurso especial depende da verificação e análise dos fatos e documentos juntados aos autos* restará confirmada por duas razões: i) a divergência jurisprudencial que teve seguimento está calcada em premissa fática não discutida nas instâncias precedentes; e ii) o paradigma indicado teve em conta circunstâncias fáticas distintas das debatidas nestes autos.

Como relatado, a autoridade julgadora de 1ª instância, em face da retenção de R\$ 30.571,01 não confirmada na verificação do saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001, destinado a compensações declaradas, acolheu as provas apresentadas pela Contribuinte e validou a dedução daquela retenção, mas computou, na apuração do lucro real do ano-calendário 2001, a receita correspondente de R\$ 567.707,87.

Depois de afastar as arguições de decadência do direito de o Fisco questionar a apuração do saldo negativo e de necessidade de procedimento próprio de auditoria para tanto, bem como rejeitar o pedido de conversão do julgamento em diligência, na medida em que as provas documentais deveriam ter sido apresentadas em manifestação de inconformidade, a autoridade julgadora de 1ª instância validou a quitação do débito de dezembro/2001 por compensação com saldo negativo de 2000 e, com respeito à retenção na fonte glosada, consignou que:

Por seu turno, a Guia de Arrecadação Estadual – GARE, às fls. 231, comprova a retenção do Imposto de Renda, no valor de R\$ 30.571,01, no recebimento pela interessada da primeira parcela do precatório, em 03/12/2001, no valor de R\$ 567.707,87, às fls. 230. A composição dos valores recebidos em decorrência da ação judicial, atualizados até 31/10/2001, foi detalhada pela Procuradoria Geral do Estado, às fls. 223, conforme abaixo transcrito:

VALOR A DEPOSITAR EM REAIS (1/10 - E.C.)	
Principal.....:	352.959,43
Jrscomp.....:	65.885,76
Jrsmora.....:	
Honorarios.....:	J.R. - 112.476,40
Assis. Tec.:	Z.F. - 31.879,29
Peritos.....:	0,00
Custas.....:	0,00
Total.....:	2.746,17
	565.947,05

Trata-se de receitas da atividade da interessada, acrescidas de juros compensatórios e de mora, que deveriam ter sido oferecidas à tributação, mas que não foram, conforme se verifica nas fichas relativas à demonstração do resultado e do lucro real constantes na DIPJ/2002, às fls. 132/133. Não se verifica nem mesmo a tributação da parcela a menor de R\$ 152.855,05 informada na ficha relativa ao demonstrativo do IRRF, às fls. 162.

Assim, é cabível o ajuste para inclusão delas na base de cálculo do imposto, o que resulta em saldo de imposto a pagar em 2001, não de saldo negativo passível de compensação, conforme detalhado:

Lucro Real declarado	30.150,78
Omissão de receitas	567.707,87
Lucro Real ajustado	597.858,65
IRPJ (15%)	89.678,80
Adicional (10%)	32.770,79
IRPJ devido	122.449,58
IRRF	39.069,43
Estimativa compensada	4.522,62
IRPJ a pagar	78.857,53

O voto condutor do acórdão recorrido, por sua vez, ponderou inicialmente que:

Conforme já relatado, a Recorrente informou em sua Per/Dcomp nº 11341.24557.181206.1.7.02-9647 possuir crédito referente a saldo negativo de IRPJ referente ao ano-calendário 2001, no valor de R\$ 39.069,43.

Porém, o Despacho Decisório nº 941464705, às e-fls. 100, reconheceu parcialmente a existência de crédito tributário no valor de R\$ 3.975,80, homologando compensações declaradas até o limite deste, conforme demonstrativo às e-fls. 103/105. As parcelas de composição não confirmadas pela autoridade administrativa estão detalhadas no demonstrativo às e-fls. 102. Por sua vez o acórdão de piso manteve referido Despacho Decisório não reconhecendo qualquer direito creditório adicional relativo a saldo negativo de IRPJ. De fato, a parcela do IRRF foi desconsiderada pela DERAT/SP. Tal parcela teria sido retida pela fonte pagadora de CNPJ 33.144.940/0001-03, por ocasião do recebimento de valores decorrentes de condenação judícia.

A Recorrente, em sede recursal, ao discordar da decisão recorrida, ratificou os argumentos já expostos por ocasião da manifestação de inconformidade, aduzindo que “constatou retenções de anos anteriores que pretende utilizar no ano-calendário em questão, contudo, incorreu em erro em relação ao procedimento adotado restituição, por ter se equivocado ao computar as retenções no saldo negado quando da transmissão da declaração de compensação”.

Contudo, entendo não assistir razão à Recorrente. Explique-se.

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

[...]

Destarte, 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. Assim, para que se possa deduzir o IR retido em 2001 o contribuinte deveria ter oferecido à tributação o rendimento correspondente também em 2001.

[...]

Assim, são dedutíveis do imposto de renda devido em cada ano-calendário os montantes de imposto de renda efetivamente retidos naquele período, incidentes sobre receitas computadas na determinação do lucro real. Não há previsão legal para declarar retenções “conforme regime de competência”, como alega a recorrente, pois isto corresponde a deduzir retenções previstas e ainda não efetivadas, provisões no caso de resgate total, a título informativo, não caracterizando débitos efetivos, conforme consta dos próprios documentos comprobatórios apresentados pela Recorrente.

[...]

É possível observar nos precedentes acima que, em regra geral, o IRRF deve compor o eventual saldo negativo no próprio período em que houver a retenção, uma vez que as correspondentes receitas também devem compor o correspondente resultado tributável. Ademais, 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.

Neste contexto, a compensação do imposto na fonte está condicionada à comprovação da retenção e somente pode ser compensado o imposto na fonte que tenha correspondência com as receitas integrantes da base de cálculo do imposto devido no ano-calendário.

Noutras palavras, a dedução como antecipação do imposto retido na fonte está condicionada ao cômputo das receitas correspondentes na determinação do lucro real. Caracteriza-se como descompasso entre o regime de competência para apuração das receitas financeiras decorrentes de determinadas aplicações, quando envolve mais de um período (ano-calendário ou trimestre), e o regime de caixa, associado ao momento em que as retenções de IRRF efetivamente ocorreram

Assim, há um descompasso entre a receita oferecida a tributação e o correspondente IRRF deduzido do IRPJ devido, conforme muito bem explicado na decisão da DRJ, cujos fundamentos de fato e de direito adoto como complemento às minhas razões de decidir, ante a inexistência do direito pleiteado pela Recorrente:

[...] (*destaques do original*)

Como se vê, não foi submetido ao Colegiado *a quo* o fato a partir do qual a Contribuinte defende seu direito de deduzir tardiamente a retenção em questão, qual seja, já ter

oferecido as receitas correspondentes à tributação em 1992, quando prestados serviços ao Departamento de Estradas e Rodagem de São Paulo – DER. A autoridade julgadora de 1ª instância, não vislumbrando o oferecimento à tributação, no ano-calendário 2001, dos valores que se sujeitaram a retenção no recebimento naquele ano-calendário, admitiu as retenções, mas adicionou as receitas correspondentes à base tributável. O Colegiado *a quo*, por sua vez, apenas reforçou o entendimento da autoridade julgadora de 1ª instância, asseverando que as retenções somente poderiam ser deduzidas no mesmo período da tributação do rendimento, mas isto para concordar com a decisão de 1ª instância que alocou o rendimento e a retenção correspondente no ano-calendário 2001. Logo, o acórdão recorrido não analisa qualquer alegação de que o rendimento em questão deveria ter sido apropriado anteriormente e, se o fizesse, pelos fundamentos lá expressos, a consequência de eventual admissibilidade do deslocamento da receita para período anterior significaria, também, a exclusão da retenção admitida pela autoridade julgadora de 1ª instância.

Inútil, assim, discutir *a possibilidade de aproveitamento das retenções na fonte ainda que a tributação, pelo regime de competência, tenha se dado em períodos anteriores*, se não restou prequestionado, nestes autos, a anterior tributação da receita de \$ 567.707,87, segundo o regime de competência.

O paradigma nº 107-09.303, por sua vez, teve em conta glosa de retenções na fonte por falta de oferecimento de receitas financeiras à tributação e, diante da premissa fiscal de que para dedução do IRRF o sujeito passivo deveria ter oferecido à tributação o rendimento no mesmo período de apuração, afastou-a em razão do resultado de diligências promovidas e que assim evidenciaram:

De fato, tendo a interessada - em atendimento à intimação formulada por determinação daquela Turma de Julgamento — apresentado o quadro de fl. 988, contendo a demonstração da contabilização dos rendimentos das aplicações financeiras pelo regime de competência, a Turma manteve o resultado do Despacho Decisório, argumentando que o item 5 do referido quadro vem comprovar que as receitas declaradas no ano-calendário 1998 são de apenas R\$ 9.976.625,95 e, portanto, não comportariam a totalidade do IRRF pleiteado pela interessada.

Ocorre que, conforme se verifica nos informes de rendimentos contestes às fls. 404 a 487, grande parte do IRRF retido em 1998 refere-se a aplicações efetuadas em períodos anteriores. E conforme demonstrado no Quadro de fl. 988, as receitas provenientes dos resgates de aplicações financeiras em 1998 e devidamente oferecidas à tributação, pelo regime de competência, no ano-calendário 1997 (item 1) e no próprio ano-calendário 1988 (item 2), perfazem o total de R\$ 13.805.524,38 (item 4), o que — mesmo se adotado o critério de que o IRRF não pode ser superior a 20% das receitas declaradas - comporta o IRRF retido em 1998, de R\$ 2.391.873,00.

Assim, estando comprovada nos autos a retenção do imposto de renda sobre aplicações financeiras pleiteado pela recorrente, e não havendo razões que justifiquem entender que os respectivos rendimentos não tenham sido devidamente oferecidos à tributação, nos moldes em que demonstrado no quadro de fls. 988 (itens 1, 2 e 4), entendo que o pleito da interessada deve ser aceito, nesta parte.

O paradigma, portanto, teve em conta o descasamento entre rendimentos e retenção, na hipótese de aplicações financeiras, em relação às quais o sujeito passivo logrou provar, em diligência, que já havia reconhecido, desde o ano-calendário anterior, rendimentos compatíveis com as retenções glosadas no período fiscalizado.

Nestes autos, a Contribuinte nada provou em manifestação de inconformidade acerca do anterior oferecimento à tributação das receitas recebidas em 2001; a autoridade julgadora negou o pedido de diligência por entender que as provas deveriam ter sido juntadas à manifestação de inconformidade, e adicionou as receitas recebidas em 2001 ao mesmo período no qual admitiu a dedução da retenção sofrida; a Contribuinte não alegou - ou se alegou não teve apreciado seu argumento e não opôs os necessários embargos de declaração – ter oferecido tais receitas à tributação em período anterior; e, apenas em recurso especial esta circunstância fática é suscitada para assemelhar o presente caso ao paradigma indicado.

Conclui-se, do exposto, ser inútil discutir *a possibilidade de aproveitamento das retenções na fonte ainda que a tributação, pelo regime de competência, tenha se dado em períodos anteriores*, se não tem cabimento, nesta instância especial, revolver fatos que não foram submetidos à apreciação das instâncias precedentes, para assim equivaler o presente litígio ao paradigma no qual restou comprovado o anterior oferecimento à tributação das receitas cuja retenção fora glosada na apuração do saldo negativo de IRPJ lá sob análise.

Na medida em que a Contribuinte não logrou constituir nestes autos a premissa fática trazida apenas em recurso especial, resta evidente a dessemelhança entre os acórdãos comparados e, e em tais circunstâncias, o dissídio jurisprudencial não se verifica.

De fato, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF, o recurso especial somente tem cabimento se a *decisão der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado* outro Colegiado deste Conselho. Por sua vez, para comparação de interpretações e constatação de divergência é indispensável que situações fáticas semelhantes tenham sido decididas nos acórdãos confrontados. Se inexistir tal semelhança, a pretendida decisão se prestaria, apenas, a definir, no caso concreto, o alcance das normas tributárias, extrapolando a competência da CSRF, que não representa terceira instância administrativa, mas apenas órgão destinado a solucionar divergências jurisprudenciais. Neste sentido, aliás, é o entendimento firmado por todas as Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, como são exemplos os recentes Acórdãos nº 9101-002.239, 9202-003.903 e 9303-004.148, reproduzindo entendimento há muito consolidado administrativamente, consoante Acórdão CSRF nº 01-0.956, de 27/11/1989:

Caracteriza-se a divergência de julgados, e justifica-se o apelo extremo, quando o recorrente apresenta as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados. Se a circunstância, fundamental na apreciação da divergência a nível do juízo de admissibilidade do recurso, é “tudo que modifica um fato em seu conceito sem lhe alterar a essência” ou que se “agrega a um fato sem alterá-lo substancialmente” (Magalhães Noronha, in Direito Penal, Saraiva, 1º vol., 1973, p. 248), não se toma conhecimento de recurso de divergência, quando no núcleo, a base, o centro nevrálgico da questão, dos acórdãos paradigmas, são díspares. Não se pode ter como acórdão paradigma enunciado geral, que somente confirma a legislação de regência, e assente em fatos que não coincidem com os do acórdão inquinado.

Por tais razões, deve ser NEGADO CONHECIMENTO ao recurso especial da Contribuinte.

Assinado Digitalmente

Edeli Pereira Bessa