



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo n°** 11080.720606/2008-02  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9101-003.993 – 1ª Turma  
**Sessão de** 18 de janeiro de 2019  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** DELL COMPUTADORES DO BRASIL LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2003

COMPENSAÇÃO. INDÉBITOS A TÍTULO DE RETENÇÕES NA FONTE. IMPOSSIBILIDADE.

A legislação não autoriza que as retenções na fonte sejam utilizadas diretamente para a compensação de outros tributos, e nem para a compensação do mesmo imposto referente a outros períodos (Lei 9.430/1996, art. 2º, § 4º, III, c/c art. 6º, § 1º, II). O que se restitui ou compensa é sempre o saldo negativo de IRPJ, e não retenções de IR-fonte ocorridas ao longo de um determinado ano.

FORMAÇÃO DO ALEGADO INDÉBITO POR COMPENSAÇÃO ANTERIOR. APRESENTAÇÃO DE PER/DCOMP. EXIGÊNCIA LEGAL.

A partir de 1º de outubro de 2002, em razão das modificações introduzidas pela Lei 10.637/2002 no art. 74 da Lei 9.430/1996, não há que se falar em realização de compensação se não for apresentada a correspondente declaração prevista no § 1º do art. 74 da Lei 9.430/1996 (PER/DCOMP). Além de não haver previsão legal para a compensação direta com retenções de outro período, a contribuinte também não apresentou PER/DCOMP para deslocar esses alegados indébitos no tempo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. Votou pelas conclusões o conselheiro Demetrius Nichele Macei.

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rêgo - Presidente

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Demetrius Nichele Macei, Viviane Vidal Wagner, Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

## Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela contribuinte acima identificada, fundamentado atualmente no art. 67 e seguintes do Anexo II da Portaria MF nº 343, de 09/06/2015, que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em que se alega divergência de interpretação da legislação tributária quanto às seguintes matérias:

- 1) revisão de créditos tributários de períodos alcançados pela decadência no momento em que se efetua a análise de compensações realizadas pelo contribuinte, e
- 2) possibilidade de consideração de créditos de IRRF na apuração do IRPJ devido de período diferente daquele em que ocorreram as retenções.

No exame de admissibilidade, foi negado seguimento ao recurso para as duas matérias acima mencionadas, conforme o despacho exarado em 12/08/2016 pelo Presidente da 2ª Câmara da 1ª Seção de Julgamento do CARF.

Na sequência, a contribuinte apresentou agravo contra o exame de admissibilidade, e o Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais acolheu parcialmente esse agravo, para fins de dar seguimento ao recurso em relação à matéria indicada no item "2" acima, mantendo, contudo, a negativa de seguimento para a matéria tratada no item "1", conforme despacho decisório exarado em 11/04/2017.

A contribuinte insurge-se contra o Acórdão nº 1802-002.364, de 21/10/2014, por meio do qual a 2ª Turma Especial da 1ª Seção de Julgamento do CARF decidiu, por unanimidade de votos, entre outras questões, que o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) é passível de aproveitamento no período de apuração em que houve a retenção.

O acórdão recorrido contém a ementa e a parte dispositiva descritas abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2003.

INOCORRÊNCIA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

Tendo o Fisco verificado e contestado a compensação declarada, mediante o primeiro despacho decisório cientificado ao interessado, antes do decurso

do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, resta afastada a homologação tácita alegada pela Recorrente.

#### COMPENSAÇÃO DE IRRF DE PERÍODOS ANTERIORES AO DA APURAÇÃO DO IRPJ.

Em decorrência da sistemática de tributação adotada, o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) incidente sobre as receitas que integram o lucro tributável e constitui antecipação do IRPJ é passível de dedução na apuração do valor a pagar ou para compor o saldo negativo do imposto do período de apuração em que houve a retenção.

#### MATÉRIA SUMULADA.

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.

#### PAGAMENTO A MAIOR QUE O DEVIDO COMPOSTO POR IRRF DE PERÍODOS ANTERIORES. DECADÊNCIA.

O reconhecimento de direito creditório contra a Fazenda Nacional exige a averiguação da liquidez e certeza do suposto pagamento indevido ou a maior de tributo, fazendo-se necessário verificar a exatidão das informações a ele referentes, confrontando-as com análise da situação fática, de modo a se conhecer qual o tributo devido e compará-lo ao pagamento efetuado.

O fato de o Fisco desconsiderar suposto crédito decorrente de IRRF de 2001 e 2002 para compor alegado pagamento indevido ou a maior de IRPJ relativo ao período de apuração de 31/03/2003, sem que tenha havido a entrega de PERDCOMP, não constitui lançamento tributário nos termos do artigo 142 do CTN.

Ultrapassado o prazo previsto legalmente, não cabe ao Fisco Federal lançar eventuais diferenças encontradas em relação aos anos calendário de 2001, 2002 e 2003 mas o fato não impede o exame para apuração e constatação da veracidade do alegado direito creditório, uma vez que a decadência do direito de lançar não gera créditos a favor do contribuinte.

#### IRPJ. PAGAMENTO INDEVIDO. RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. FALTA DE 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, mas, cabe ao sujeito passivo a 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. À míngua de tal comprovação não se homologa a compensação pretendida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em NEGAR provimento ao recurso voluntário, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

No recurso especial, a contribuinte afirma que o acórdão recorrido deu à legislação tributária interpretação divergente da que foi dada em outros processos, relativamente às matérias acima mencionadas.

Quanto à matéria admitida do recurso (possibilidade de consideração de créditos de IRRF na apuração do IRPJ devido de período diferente daquele em que ocorreram as retenções), a contribuinte apresenta os seguintes argumentos:

DA POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DE CRÉDITOS DE IRRF DE PERÍODOS ANTERIORES AO DA DEDUÇÃO REALIZADA - VIOLAÇÕES AOS ART. 165, I, DO CTN, AOS ARTS. 2º, §4º, III, E 74, DA LEI Nº 9.430/1996, E AOS ARTS. 145, §1º, 153, III, 146, III, A 150, II DA CF/1988.

- conforme se verifica pela decisão recorrida, adotou-se o entendimento de que os créditos de IRRF relativos aos anos de 2001 e 2002 não poderiam ter sido utilizados pela Recorrente no 1º Trimestre de 2003, pois a utilização de tais créditos, na apuração do imposto devido, deveria, supostamente, ser realizada com a respectiva dedução no encerramento de cada período de apuração, exclusivamente, em razão do que dispõe o art. 773 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99). À vista disso, faz-se necessário analisar o teor deste dispositivo, *in verbis*:

*Art. 773. O imposto de renda retido na fonte sobre os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa e de renda variável ou pago sobre os ganhos líquidos mensais será:*

*I - deduzido do devido no encerramento de cada período de apuração ou na data da extinção, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro real, presumido ou arbitrado;*

- ora, com a devida vênia, diversamente do que concluiu o acórdão recorrido, a correta interpretação do dispositivo transcrito estabelece a norma de que o contribuinte tem a faculdade de deduzir o montante retido ao longo do ano calendário do valor devido a título de IRPJ daquele mesmo ano;

- esta norma infralegal permissiva concretiza normas de hierarquia legal que estabelecem que o contribuinte tem o direito à restituição do tributo que pagou indevidamente - regra geral do art. 165, I, do Código Tributário Nacional - e que essa restituição pode ser concretizada por meio da dedução do IRRF do imposto devido - regra específica do art. 2º, § 4º, III, da Lei nº 9.430/1996: [...];

- assim, exercitando seu direito à restituição quanto ao IRRF recolhido em períodos em que apurou prejuízo fiscal, a Recorrente deduziu do imposto devido em março de 2003, não só o IRRF desse período de apuração (exercendo a faculdade prevista no art. 773 do RIR/99), como também dos créditos de que detinha de períodos anteriores (exercendo o direito previsto no art. 165, I, do CTN e no art. 2º, §4º, III, da Lei nº 9.430/1996);

- por conta disso, verificou que recolheu em excesso o IRPJ devido para março de 2003, e, desta feita, exerceu seu direito à restituição (art. 165, I, do CTN), por meio da presente compensação, esta decorrente do direito estabelecido pelo art. 74 da Lei 9.430/96, uma outra regra específica que concretiza a regra geral do direito à restituição, tal qual aquela prevista no art. 2º, §4º, III, da Lei nº 9.430/1996;

- com efeito, o direito à restituição, por sua vez, decorre, principalmente, de dois direitos fundamentais do contribuinte: o de somente ser tributado nas hipóteses expressamente previstas em lei formal (art. 151, II, da CF/88) e o direito à propriedade privada (art. 5º, XXII, da CF/88), que só cede à necessidade ou utilidade públicas ou ao interesse social e desde que justa e previamente indenizada (art. 5º, XXIV, da CF/88);

- ocorre que, equivocadamente, a decisão recorrida encontrou no texto do art. 773 do RIR/99 uma regra proibitiva, a de que seria vedado ao contribuinte deduzir as retenções de um exercício em exercícios seguintes, e, de uma só vez acabou por reduzir o alcance de todas as regras que outorgam o direito do contribuinte à restituição, decorrentes dos citados dispositivos da Constituição Federal e previstas no CTN, de forma geral, e na Lei nº 9.430/1996, de forma específica. Evidentemente, uma tal interpretação do art. 773 do RIR/99 não será mantida por esta Colenda Turma;

- ademais, mesmo que a Constituição Federal, o CTN e Lei nº 9.430/1996 não impedissem a pretendida limitação do direito à restituição, a própria literalidade do art. 773 do RIR/99 não permitiria o entendimento adotado no acórdão recorrido. Isso porque a conclusão de que seria vedado ao contribuinte deduzir o IRRF de um exercício no exercício seguinte dependia de que o art. 773 do RIR/99 previsse que a dedução da retenção no encerramento de cada período de apuração de forma impositiva, pois somente o ato contrário a uma norma impositiva é considerado proibido;

- como já adiantado, uma norma contendo tal proibição não está prevista no RIR/99 e nem poderia estar, pois contrariaria normas de hierarquia superior, como a que prevê o direito à restituição (art. 165, do CTN), a que prevê o direito à restituição mediante dedução e compensação (arts. 2º, §4º, III, e 74 da Lei 9.430/96), a que prevê a legalidade tributária (art. 151, II, da CF/88) e a que prevê que a propriedade privada somente poderá ser restringida para o bem público e mediante indenização (art. 5º, XXII, combinado com XXIV, da CF/88);

- em sentido contrário do decidido no acórdão recorrido, sustenta-se que não pode ser considerada proibida uma conduta que não concretiza uma mera faculdade estabelecida em uma norma permissiva, como é o caso da norma que faculta ao contribuinte de deduzir o imposto retido na apuração do imposto devido no mesmo período de apuração, na medida em que é insito a uma faculdade legal a opção pelo seu exercício ou não;

- não há, portanto, no art. 773 do RIR/99 uma norma impositiva, que obrigue o contribuinte a deduzir o imposto retido na fonte do imposto devido neste mesmo período de apuração, e esta proibição também não é encontrada em qualquer outro dispositivo da lei tributária, até porque lhe faltaria amparo constitucional. A vedação em questão foi criada pelo arbítrio dos julgadores ao interpretarem este dispositivo, em flagrante contrariedade à Lei nº 9.430/1996, ao Código Tributário Nacional e à Constituição Federal;

- nesse sentido, o acórdão recorrido pretende criar condições à possibilidade de aproveitamento de créditos de IRRF que não só não estão previstas na legislação (art. 773 do RIR/99) como também não foram contempladas no entendimento fixado por meio da Súmula nº 80 do CARF, a qual exige somente que na apuração do IRPJ, para a pessoa jurídica possa deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, basta que comprove a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto;

- com efeito, o asseverado no acórdão recorrido vai no sentido de que para que os créditos de IRRF pudessem ser aproveitados na compensação do imposto de renda

apurado no final do período, deveria a Recorrente não só demonstrar que as receitas sobre as quais incidiram as retenções integraram à base de cálculo do imposto de renda em cada trimestre - o que estaria em conformidade com a Súmula nº 80 do CARF - como também que tais retenções fossem consideradas na apuração do saldo negativo do respectivo exercício, exclusivamente - exigência não contemplada pela Súmula nº 80 do CARF;

- ora, como bem definido pelo enunciado sumular em análise, a dedução do IRRF depende (i) do cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto e (ii) da prova da retenção e tais condições foram plenamente atendidas pela Recorrente;

- vejamos, nesse sentido, a página 19 de sua DIPJ 2004 (fl. 415): [...];

- demonstrado, portanto, que as retenções foram consideradas na base de cálculo do IRPJ do ano-calendário de 2003 e, por conseguinte, atendido o primeiro requisito estabelecido pela Súmula nº 80 do CARF;

- de outra banda, nas DIPJs 2002 e 2003 (fls. 277-278 e 392, respectivamente) foram devidamente declaradas as retenções na fonte do imposto de renda, que foram consideradas na apuração do imposto devido em março de 2003, cujo pagamento a maior deu origem aos créditos utilizados na presente compensação;

- e, não por acaso, a soma das retenções sofridas em 2001 e 2002 com as retenções sofridas no 1º trimestre de 2003 resulta no valor declarado a título de IRRF nos períodos respectivos;

- portanto, pretendesse o acórdão recorrido dar cumprimento à legislação tributária, que somente faculta ao contribuinte deduzir as retenções no próprio período de apuração, sem impedir que isso seja realizado em momento posterior, bem como seguir o entendimento objeto do enunciado sumular nº 80 do CARF, que condiciona a dedução do IRRF do imposto devido à comprovação da retenção e do cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto, teria chegado à conclusão diametralmente oposta àquela externada no seu dispositivo, reconhecendo, então, a regularidade da compensação realizada e a extinção dos débitos pela compensação;

- ademais, a aplicação do Princípio da Verdade Material conduz à conclusão de que a Administração Pública está obrigada a verificar a integralidade dos elementos constitutivos dos tributos. Dessa forma, tendo o contribuinte pago determinado tributo em excesso não é possível conceber a perda do direito de restituir ou compensar o valor pago a maior, exercido dentro do prazo legal para restituição. Qualquer argumento de ordem formal deverá ser superado em razão da busca pela Verdade Material, qual seja, a do efetivo recolhimento de imposto que não era devido, seja em 2001 e 2002, quando realizadas as retenções de imposto que, posteriormente se revelou indevido em razão do resultado auferido pela empresa naqueles exercícios, seja em março 2003, quando recolhido o IRPJ sem deduzir os valores das retenções sofridas nos anos anteriores e que não foram consideradas nos saldos negativos respectivos;

- por essa razão, na ausência de dispositivo de lei que preveja a perda do direito de compensar ou restituir créditos de IRRF em ano calendário posterior ao da retenção, deve ser adotado o posicionamento que permite a dedução do IRPJ devido de retenções sofridas no passado, pelo simples fato de que a legislação que regula a restituição de valores

recolhidos indevidamente contém regra expressa autorizando a compensação de tributos pagos a maior contra débitos do mesmo tributo ou de outros administrados pela Fazenda Nacional;

- assim, existindo créditos de IRRF, créditos esses devidamente comprovados e que não foram contestados no presente processo, existe automaticamente a constatação de que o Estado está de posse de dinheiro que não lhe pertence, o que enseja invariavelmente sua obrigação de devolver tal valor, através da restituição, que pode ser realizada na modalidade compensação. O fato de a Recorrente não ter incluído tal retenção na apuração de ajuste do imposto no ano calendário no qual houve a retenção é fator meramente formal, que não deve obstar o reconhecimento do direito à compensação;

- além disso, o Princípio da Capacidade Contributiva obriga o Estado a tributar de modo equânime e proporcional, dividindo os encargos tributários entre aqueles que expressem maior ou menor riqueza em determinado período. Admitir-se a manutenção da decisão recorrida significa chancelar a tributação do que não corresponde à renda da Recorrente, em manifesta violação ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que ela não apresentou lucro tributável nos anos de 2001 e 2002;

- essa situação, outrossim, é incompatível com o Princípio da Isonomia Tributária na medida em que a perda do direito de compensação de IRRF pela Recorrente é mais gravosa do que as penalidades previstas para os descumpridores de obrigações tributárias, o que demonstra, mais uma vez, a necessidade de reforma por esta Câmara Superior de Recursos Fiscais;

- ademais, em linha com o que vem sendo demonstrado, a decisão recorrida pretende justificar a não homologação da compensação a partir do não atendimento da Recorrente ao Regime de Competência. No entanto, o Acórdão n.º 1802-002.364 esquece de um detalhe essencial. Na legislação tributária, a não observância do regime de competência somente implica penalização do contribuinte quando há a constatação de efetivo dano ao erário, o que não ocorre no presente caso. Esse posicionamento está em diversas disposições legais, como o §5º do artigo 6º do Decreto-lei nº 1.598/77, o artigo 26 da Instrução Normativa nº 51 de 1995 e o artigo 34 da Instrução Normativa nº 11 de 1996;

- assim, a legislação tributária assenta de maneira clara e expressa que o transporte do IRRF para períodos subsequentes só pode ser vedado caso acarrete uma consequência ilícita, qual seja, o prejuízo ao erário pela alteração do pagamento da obrigação principal. Quando não há dano ao erário e consequente modificação das obrigações tributárias em sua substância, não há razão para impedir a utilização dos créditos de IRRF no período seguinte;

- nesse sentido, o CARF vem reconhecendo que pouco importa o regime de competência ao exercício do direito do contribuinte à restituição dos valores que recolheu indevidamente. A título de exemplo, citam-se ementas de acórdão que admitem a compensação do IRRF com imposto devido tanto em período anterior quanto posterior: [...];

- portanto, resta evidente que não há óbice na legislação ao aproveitamento de créditos de IRRF em período diverso daquele em que ocorrida a retenção, tanto que assim decidiram as próprias instâncias administrativas de julgamento em reiteradas oportunidades, conforme acima exemplificado.

## **CONTRARRAZÕES DA PGFN**

---

Em 05/07/2017, o processo foi encaminhado à PGFN, para ciência do despacho que admitiu parcialmente o recurso especial da contribuinte, e em 17/07/2017, o referido órgão apresentou tempestivamente contrarrazões ao recurso, com os seguintes argumentos:

#### DAS RAZÕES PARA MANUTENÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO.

- a Recorrente alega a possibilidade de utilização de créditos de IRRF dos períodos anteriores (2001 e 2002) ao da compensação realizada;

- a respeito do tema, o voto condutor do acórdão ora recorrido foi categórico em consignar que o processo adotado pelo contribuinte ao incluir o IRRF de períodos anteriores a 2003 no montante do IRRF declarado na DIPJ/2004 não possui amparo legal. Veja-se: [...];

- por estas razões, não merece reparo o acórdão recorrido;

- ante todo o exposto, pugna a Fazenda Nacional para que seja negado provimento ao Recurso Especial interposto.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rafael Vidal de Araujo, Relator.

Conheço do recurso, pois este preenche os requisitos de admissibilidade.

O presente processo tem por objeto declaração de compensação (PER/DCOMP) em que a contribuinte utilizou direito creditório decorrente de alegado pagamento a maior de IRPJ referente ao 1º trimestre de 2003.

O acórdão recorrido reproduz o relatório contido na decisão de primeira instância administrativa, que explicita bem o contexto da controvérsia que se instaurou nestes autos:

O Despacho Decisório Eletrônico (DDE) nº 757799817 não homologou as compensações declaradas no PER/Dcomp 18936.15641.290104.1.3.040212, cujo crédito seria originário de suposto pagamento a maior do que o devido de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), realizado por Darf em 30/05/03, sob o código de arrecadação 0220, no valor total de R\$ 368.496,13, porque o pagamento informado estaria integralmente utilizado na quitação de débito de IRPJ do período apuração 31/03/03.

A interessada não apresentou manifestação de inconformidade contra tal decisão, entregou DCTF retificadora com a pretensão de regularizar a situação e ingressou com a ação ordinária nº 2008.71.00.0179970/RS, pleiteando certidão de regularidade fiscal cuja emissão foi obstada em função do débito resultante da não homologação da compensação.

Em decisão exarada nos autos da ação judicial ajuizada foi suspensa a exigibilidade do crédito tributário decorrente do DDE nº 757799817 para permitir a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa em favor da demandante até que a Receita Federal do Brasil pudesse proceder a uma nova análise do procedimento de compensação tendo em conta a retificação da DCTF.

Em atendimento à decisão judicial, o Despacho Decisório DRF/POA nº 607/2008 revisou de ofício o DDE nº 757799817 e concluiu pelo não reconhecimento do direito creditório, com a consequente não homologação da compensação indicada no PER/Dcomp 18936.15641.290104.1.3.040212, em virtude de ter sido apurado imposto a pagar de IRPJ no primeiro trimestre/2003 em valor maior do que o recolhido, visto não terem sido confirmados valores retidos de IRPJ.

A interessada apresentou manifestação de inconformidade contra o Despacho Decisório DRF/POA nº 607/2008 na qual alega ter entendido que a retificação da DCTF seria suficiente para evitar a não homologação da compensação e que a revisão da compensação pela Receita Federal resultou no reconhecimento da procedência do crédito decorrente do recolhimento a maior de IRPJ, mas trouxe outra razão para a não homologação da compensação, consubstanciada no não reconhecimento

dos créditos de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), ocasionando o reajuste do valor devido a título de IRPJ.

A manifestante se indispõe contra o não reconhecimento de valores retidos de IRPJ porque entende que a revisão dos créditos por ela declarados já teria sido atingida pela decadência e que a compensação realizada já estaria homologada tacitamente, eis que transcorridos mais de cinco anos desde a apresentação do PER/DComp até a sua intimação da decisão.

A empresa alega que parte das retenções de IRPJ utilizada na redução do IRPJ devido é relativa aos anos calendário 2001 e 2002, quando apurou prejuízos fiscais, e defende que a utilização dessas retenções em anos posteriores é um direito que lhe assiste, que a vedação ao seu uso viola o princípio da capacidade contributiva, que os dispositivos legais que regulam o art. 773 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) não vedam a utilização do crédito do IRRF nos períodos posteriores e menciona o Acórdão nº 107-08.073, do Primeiro Conselho de Contribuintes.

A contribuinte defende que a impossibilidade de aproveitar os valores retidos na fonte sobre rendimentos resultantes de aplicações financeiras nos períodos em que apresentou prejuízo fiscal em anos posteriores à retenção resultaria na tributação daquilo que não corresponde ao conceito de “renda”.

Por fim, a empresa torna a invocar o instituto da decadência em relação ao “direito do fisco de revisar os lançamentos relativos aos anos calendário de 2001, 2002 e 2003” e torna a sustentar a ocorrência de homologação tácita da compensação realizada, reafirmando que, não tendo a fiscalização se manifestado em relação à utilização dos créditos de IRRF na primeira análise da compensação, não poderia se manifestar posteriormente.

O litígio deste processo corresponde à compensação formalizada no PER/Dcomp 18936.15641.290104.1.3.040212, cujo crédito equivale a R\$ 335.972,75.

Tanto a decisão de primeira instância, quanto a decisão de segunda instância administrativa (acórdão ora recorrido), mantiveram a negativa em relação à compensação, conforme havia decidido a Delegacia de origem.

Nesta fase de recurso especial, a contribuinte busca reverter essas decisões, para que a compensação seja homologada.

A divergência a ser examinada abrange o debate sobre a possibilidade de a contribuinte utilizar retenções na fonte (IRRF) para gerar indébito em período diferente daquele em que as retenções ocorreram.

A contribuinte defende o entendimento de que poderia utilizar retenções sofridas em 2001 e 2002 para caracterizar pagamento a maior de IRPJ no primeiro trimestre de 2003, alegando que não apresentou lucro tributável nos anos de 2001 e 2002.

A decisão monocrática do Presidente da CSRF, que examinou o agravo contra o despacho de admissibilidade do recurso, decidiu bem quando admitiu a caracterização da divergência em relação à referida matéria.

A divergência suscitada realmente extrapola o entendimento consolidado na Súmula CARF nº 80, de modo que ela não pode mesmo ser usada como fundamento para a negativa de seguimento do recurso, conforme entendeu o Presidente da CSRF, em sua decisão monocrática:

Tem razão a agravante quando firma o entendimento de que a Súmula CARF nº 80 somente exige, para dedução das retenções, a sua prova, bem como do cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto. Os paradigmas que sustentam a Súmula não autorizam a conclusão de que ela fixa a obrigatoriedade de que tal cômputo se dê no ano correspondente à retenção na fonte. Este aspecto não foi debatido nos paradigmas e a Súmula, em consequência, não expõe esta restrição.

Diante da divergência admitida, então, é preciso averiguar se a contribuinte pode ou não utilizar retenções na fonte (IRRF) para gerar indébito em período diferente daquele em que as retenções ocorreram.

Nesse passo, cabe esclarecer que a negativa do acórdão recorrido não está fundamentada apenas em uma violação específica ao art. 773 do RIR/99, ou na Súmula CARF nº 80 (citada como reforço dos argumentos lá desenvolvidos), e nem no simples desrespeito ao regime de competência.

Vale transcrever os fundamentos do voto que orientou o acórdão recorrido, relativamente à matéria em questão:

A Recorrente diz expressamente no Recurso Voluntário que “o objeto do presente processo são os créditos utilizados nessa compensação, mais especificamente a possibilidade de composição desses créditos com a utilização de IRRF decorrente de retenções feitas em 2001 e 2002”.

No entendimento do novo despacho decisório bem como da decisão recorrida, o IRRF na fonte dos anos de 2001 e 2002 somente pode ser deduzido como antecipação do imposto de renda devido do respectivo período de apuração.

Eis, a conclusão do acórdão recorrido, *verbis*:

...

*A lei permite a dedução desses valores no final do respectivo período de apuração para diminuir o imposto devido ou aumentar o saldo negativo. Isto posto, é o saldo negativo, regularmente apurado pela contribuinte de acordo com a legislação vigente, que é passível de utilização em períodos posteriores.*

*A contribuinte confirma que a maior parte do valor declarado como retido na fonte é relativa a anos calendário anteriores e não questiona o valor confirmado pela DRF/POA referente ao IRRF no ano calendário 2003. Não há base legal para a utilização de fontes retidas em outros anos calendário para compor o saldo negativo de anos posteriores. A forma de aproveitamento dessas fontes seria através da retificação das DIPJs referentes aos anos calendário de retenção, com a conseqüente apuração de saldos negativos naqueles períodos, no caso concreto, 2001 e 2002.*

Não merece reparos à decisão recorrida.

Indubitavelmente o procedimento adotado pelo contribuinte em incluir no montante do IRRF declarado na DIPJ/ 2004 o IRRF de anos-calendário anteriores a 2003 não tem amparo na legislação tributária.

As alegações da Recorrente no sentido de utilizar supostos "*créditos de IRRF decorrentes de retenções feitas em 2001 e 2002*" para compensar o débito de CSLL do período de apuração de 31/03/2003, conforme tratado nos presentes autos, não se sustentam como será visto a seguir.

É indubitável que o contribuinte no ano calendário de 2003, adotou a forma de apuração do IRPJ com base no lucro real trimestral, conforme se verifica na DIPJ/2004, fls.14/15 (processo apenso). Assim, ao fim de cada período de apuração trimestral, a pessoa jurídica deverá determinar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância, das leis comerciais e fiscais (art. 251 do RIR/99), do Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Período de Apuração, transcritos no Diário ou no Livro de Apuração do Lucro Real (LALUR). São de uso obrigatório, os livros, Diário e Razão (arts. 258 e 259 do RIR/99).

No tocante às demonstrações financeiras o art. 274 do RIR/99, assim dispõe:

*Art. 274. Ao fim de cada período de incidência do imposto, o contribuinte deverá apurar o lucro líquido mediante a elaboração, com observância das disposições da lei comercial, do balanço patrimonial, da demonstração do resultado do período de apuração e da demonstração de lucros ou prejuízos acumulados (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º, §4º, e Lei nº 7.450, de 1985, art. 18).*

E, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a Lei nº 9.430/96 determina que a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido, o valor do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real do período de apuração, vejamos:

*Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.*

...

*§3º A pessoa jurídica que optar pelo pagamento do imposto na forma deste artigo deverá apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano, exceto nas hipóteses de que tratam os §§ 1º e 2º do artigo anterior.*

**§4º Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:**

*I - dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos fixados na legislação vigente, bem como o disposto no § 4º do art. 3º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995;*

*II - dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;*

**III - do imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;**

*IV - do imposto de renda pago na forma deste artigo.*

...

*Art. 6º O imposto devido, apurado na forma do art. 2º, deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir.*

*§ 1º O saldo do imposto apurado em 31 de dezembro será:*

*I - pago em quota única, até o último dia útil do mês de março do ano subsequente, se positivo, observado o disposto no § 2º;*

*II - **compensado** com o imposto a ser pago a partir do mês de abril do ano subsequente, se negativo, assegurada a alternativa de requerer, após a entrega da declaração de rendimentos, a restituição do montante pago a maior.*

...

**GRIFEI**

Portanto, à luz da legislação acima, não pode o contribuinte ao seu talante deduzir do IRPJ apurado em 31/03/2003, valores de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) de períodos anteriores (2001 e 2002) como pretende a Recorrente.

Ao contrário dos argumentos da Recorrente, entendo que não basta ao interessado comprovar a retenção do imposto de renda na fonte, mas também deve comprovar a efetiva apuração de saldo negativo de IRPJ ao final de cada período e, para tanto, deve demonstrar que as receitas sobre as quais incidiram as retenções integraram à base de cálculo do imposto de renda em cada trimestre, condição indispensável para que o IRRF possa ser aproveitado na compensação do imposto de renda apurado no final do período, originando, se for o caso, o saldo negativo de IRPJ.

Em decorrência da sistemática de tributação adotada, o Imposto de Renda Retido na Fonte incidente sobre as receitas que integram o lucro tributável e constitui antecipação do IRPJ do período de apuração – é passível de dedução na apuração do valor a pagar ou para compor o saldo negativo do imposto do período de apuração em que houve a retenção.

A matéria encontra-se pacificada no âmbito desse Conselho Administrativo sendo inclusive objeto da seguinte súmula:

*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.*

A DIPJ/2004, fl.15 - processo apenso, demonstra IRPJ a pagar no período de apuração de 31/03/2003, como a seguir: IRPJ devido R\$ 2.430.840,08 (-) IRRF: R\$ 2.273.402,98 = IRPJ a pagar de R\$ 157.437,10.

Todavia, de acordo com a decisão recorrida confirmou-se apenas o valor de R\$ 308.306,89 a título de IRRF, sob o fundamento de que os demais valores se referiam à retenções ocorridas em anos anteriores a

2003. Assim, chegou-se ao IRPJ a pagar no valor de R\$ 2.122.533,19 em vez de R\$ 157.437,10 como declarado na DIPJ/2004.

No presente caso, para o contribuinte extinguir o IRPJ apurado em 31/03/2003 com supostos créditos decorrentes de 2001 e 2002 somente poderia fazê-lo por compensação mediante a entrega de um PERDCOMP no qual fizesse constar informações relativas aos supostos créditos de 2001 e/ou 2002 para compensar com o débito do IRPJ a pagar apurado em 31/03/2003, nos moldes do artigo 74 da Lei nº 9.430/96.

Nesse sentido, o art. 74 da Lei nº 9.430/96, com nova redação dada pelo artigo 49 da Medida Provisória nº 66/2002 (publicada no D.O.U. de 30/08/2002), com vigência a partir do dia 1º de outubro de 2002, passou a exigir - para formalização de compensação - a respectiva declaração de compensação, nos seguintes termos, *in verbis*:

*Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

*§1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.*

...

Pela nova redação do dispositivo legal citado, restou legalmente autorizada a compensação tributária, sempre mediante declaração de iniciativa do contribuinte, inclusive para tributos e contribuições de mesma espécie e/ou espécies distintas. Assim, a partir de outubro de 2002, a empresa, necessariamente, ficou obrigada a entregar a declaração de compensação para exercer essa modalidade de extinção do crédito tributário.

Logo, o IRPJ apurado em 30/03/2003 somente poderia ser compensado com os supostos saldos negativos de 2001 e/ou 2002 com a OBRIGATÓRIA entrega de PERDCOMP para exercer essa modalidade de extinção do crédito tributário. No caso de haver homologação expressa ou tácita desse hipotético PERDCOMP é que poderia resultar no suposto pagamento indevido ou a maior do DARF: R\$ 368.496,13, período de apuração: 31/03/2003, Arrecadação: 30/05/2003 indicado no PERDCOMP.

A Recorrente não alega e nem se encontra nos autos qualquer PERDCOMP no sentido de extinguir o pagamento do IRPJ apurado em 31/03/2003 utilizando o saldo negativo de 2001 e/ou 2002 para restar o pagamento indevido ou a maior indicado pelo contribuinte no PERDCOMP n.º 18936.15641.290104.1.3.040212 (fls. 01/05 do processo nº 11080.901384/2008-19, apenso) a ser compensado com débito de CSLL 1º trimestre, (PERÍODO DE APURAÇÃO: 31/03/2003 e VENCIMENTO: 30/04/2003).

Desse modo, não há falar em pagamento indevido ou a maior em relação ao DARF: R\$ 368.496,13, período de apuração: 31/03/2003, Arrecadação: 30/05/2003 indicado no PERDCOMP n.º 18936.15641.290104.1.3.040212 (fls. 01/05 do processo nº 11080.901384/2008-19, apenso), tratado nos presentes autos.

Realmente, o que se restitui ou compensa é sempre o saldo negativo de IRPJ, e não retenções de IR-fonte ocorridas ao longo de um determinado ano.

Com efeito, as retenções são aproveitadas como “dedução” do tributo devido no ajuste anual, servindo para reduzir o seu montante, ou para a formação de saldo negativo, este sim passível de ser restituído ou compensado em momento posterior.

A legislação não autoriza que as retenções na fonte sejam utilizadas diretamente para a compensação de outros tributos, e nem para a compensação do mesmo imposto referente a outros períodos (Lei 9.430/1996, art. 2º, § 4º, III, c/c art. 6º, § 1º, II).

Relativamente ao argumento de que o *caput* do § 4º do art. 2º da Lei nº 9.430/1996 traz a expressão "poderá" e não "deverá"; e, em sendo uma faculdade, ela poderá ser exercido em outros períodos; responde-se que: o inciso III do mesmo parágrafo traz a expressão "do IRRF, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real"; essa parte final é clara ao criar uma vinculação com as receitas do período.

Mas há ainda outro ponto fundamental apontado pelo acórdão recorrido, e que também justifica a negativa em relação ao pleito da contribuinte.

A Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), ao tratar da compensação como uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, estabeleceu em seu art. 170 que "a lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública".

E é nesse contexto que se insere o art. 74 da Lei 9.430/1996 (com as alterações promovidas pela Lei 10.637/2002), dispositivo que trata das regras para a realização de compensação tributária.

Importante registrar que a Lei 10.637/2002 introduziu no art. 74 da Lei 9.430/1996 profundas modificações para os procedimentos de compensação realizados a partir de 1º de outubro de 2002:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

§3º Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação: (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

§4º Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 2002)

(...)

Com as referidas modificações na Lei 9.430/1996, a Declaração de Compensação – PER/DCOMP configurou um instrumento totalmente novo no Direito Tributário, porque a ela foi conferido o efeito de extinguir o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§2º do art. 74 da Lei 9.430/1996).

A compensação deixou de ser um mero procedimento de encontro de contas a ser homologado pelo Fisco, e se tornou equivalente à quitação por moeda, com efeitos semelhantes àqueles previstos no art. 150 do Código Tributário Nacional (lançamento por homologação).

Não há dúvidas de que até setembro de 2002, os contribuintes podiam realizar alguns tipos de compensação na sua própria contabilidade, a chamada auto-compensação, independentemente de apresentação de pedido de compensação, de instauração de processo administrativo, etc., enfim, independentemente de maiores formalidades, com base no art. 66 da Lei 8.383/1991.

Esse, inclusive, era o contexto normativo que vigia à época da compensação examinada pelo paradigma (indébito de 1994 compensado em 1995), o que deve ter influenciado na decisão de permitir o deslocamento das retenções, de permitir a compensação direta das retenções em período diferente daquele em que elas ocorreram (flexibilizando-se a regra de que a compensação sempre deve ser realizada com o saldo negativo do período anterior, e não diretamente com as retenções daquele período).

Contudo, como já mencionado, as regras para a compensação tributária foram bastante alteradas a partir de 1º de outubro de 2002. Desde então, todos os procedimentos de compensação junto à Receita Federal devem seguir as regras introduzidas no art. 74 da Lei 9.430/1996 (acima transcritas), especialmente aquela prevista em seu §1º, segundo a qual, a compensação “deverá ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados”.

A Declaração mencionada no referido dispositivo legal é justamente o PER/DCOMP, que, conforme registrado no acórdão recorrido, não foi apresentado para que o IRPJ do primeiro trimestre de 2003 pudesse ser quitado com os alegados indébitos de 2001 e 2002.

Ou seja, além de não haver previsão legal para a compensação direta com retenções de outro período, a contribuinte também não apresentou PER/DCOMP para deslocar esses alegados indébitos no tempo.

O atual contexto legal (já vigente à época dos fatos em questão) não mais admite a compensação sem a devida formalidade legal, ainda que existente um suposto direito creditório.

---

O contribuinte não pode informar indébito de um período (no caso, do 1º trimestre de 2003), e, uma vez constatada a inexistência desse indébito, pleitear ao longo do processo que esse indébito seja reconhecido porque equivale em valor a indébito de outros períodos (anos-calendário 2001 e 2002).

A lei não admite esse tipo de situação, nem mesmo em nome da verdade material. Indicado o indébito de um determinado período no PER/DCOMP, não cabe ao Fisco sair fazendo levantamentos em períodos distintos, para verificar se houve retenções nesses outros períodos, se as receitas correspondentes foram oferecidas à tributação, se a base de cálculo foi apurada corretamente, etc., visando apurar um eventual saldo negativo que o próprio contribuinte não apurou na DIPJ que apresentou para os períodos anteriores.

Não é essa a forma que a lei estabeleceu para as compensações.

Desse modo, voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso especial da contribuinte.

Em síntese, voto por CONHECER do recurso e NEGAR-LHE provimento.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araujo