



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	16682.901132/2016-34
RESOLUÇÃO	1201-000.850 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	31 de julho de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	EMPRESA BRASILEIRA DE TELECOMUNICACOES S A
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Conversão do Julgamento em Diligência

RESOLUÇÃO

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso voluntário em diligência, nos termos do voto do Relator.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah – Relator

Assinado Digitalmente

Nilton Costa Simões – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Ana Cecilia Lustosa da Cruz (substituto[a]integral), Isabelle Resende Alves Rocha, Lucas Issa Halah, Marcelo Antonio Biancardi, Raimundo Pires de Santana Filho, Nilton Costa Simoes (Presidente).

RELATÓRIO

Na origem, trata-se de Declaração de Compensação (PER/DCOMP) n.º 01147.73774.100914.1.7.02-7111, por meio da qual o contribuinte, sucessor da Empresa Brasileira de Telecomunicações S.A. – EMBRATEL, pretendeu compensar débitos informados utilizando-se de crédito de Saldo Negativo de IRPJ referente ao ano-calendário de 2013.

O Despacho Decisório eletrônico n.º 115374364 homologou parcialmente a compensação declarada. A autoridade fiscal apurou que o crédito reconhecido foi insuficiente para quitar integralmente os débitos, em razão de glosas nas parcelas de composição do Saldo Negativo. Eis a imagem do Despacho Decisório:

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
01147.73774.100914.1.7.02-7111	Exercício 2014 - 01/01/2013 a 31/12/2013	Saldo Negativo de IRPJ	16682-901.132/2016-34

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC.CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM.COMP.SNPA	ESTIM.PARCELADAS	DEM.COMPENSAÇÕES	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	57.051.981,44	81.454.233,20	0,00	0,00	0,00	138.506.214,64
CONFIRMADAS	0,00	53.213.036,96	81.454.233,20	0,00	0,00	0,00	134.667.270,16

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 138.282.264,70 Valor na DIPJ: R\$ 138.282.264,69

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 138.506.214,64

IRPJ devido: R\$ 223.949,95

Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 134.443.320,21

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página Internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP: 09966.65158.120814.1.7.02-5926

NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

15584.95142.220216.1.3.02-6723 41143.46831.171115.1.3.02-5781

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 30/06/2016.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
7.419.524,64	1.483.904,91	717.246,16

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar o endereço www.receita.fazenda.gov.br, menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP-Despacho Decisório".

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Art. 1º e inciso II do parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 4º da Instrução Normativa RFB nº 1.300, de 2012. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

No demonstrativo "Análise das Parcelas de Crédito", discriminou-se as retenções não confirmadas.

Especificamente, verificou-se que o total de "Retenções Fonte" informado no PER/DCOMP foi de R\$ 57.051.981,44, enquanto o valor confirmado pela fiscalização foi de R\$ 53.213.036,96. A diferença não homologada decorreu do fato de as retenções não terem sido localizadas nos sistemas da Receita Federal (DIRF) ou não terem sido comprovadas integralmente. Em decorrência dessa insuficiência, foram apurados débitos indevidamente compensados, com exigência de principal, multa e juros.

A Manifestação de Inconformidade

Inconformado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade. Em sua defesa, alegou, em síntese, que:

- As retenções não homologadas referem-se a serviços prestados e bens fornecidos a órgãos públicos e empresas que, por força de lei, são obrigados a reter o imposto.

- O fato de as retenções não constarem nas DIRFs das fontes pagadoras não deve prejudicar o contribuinte que sofreu a retenção, uma vez que este não possui poder para obrigar terceiros a cumprirem suas obrigações acessórias.
- Relativamente às retenções feitas sob o código 3426 (Star One S/A e Primesys Soluções S/A), afirmou que os valores foram efetivamente recolhidos, anexando comprovantes de arrecadação (DARFs) para demonstrar a verdade material, a despeito de equívocos nas DIRFs das fontes.
- Protestou pela realização de perícia/diligência para comprovar a materialidade das retenções, inclusive mediante análise de seus registros contábeis e ofícios às fontes pagadoras, invocando o princípio da distribuição dinâmica das provas.

O Acórdão Recorrido negou provimento à Manifestação de inconformidade, restando assim ementado:

"PEDIDO DE PERÍCIA/DILIGÊNCIA. Deve ser indeferido o pedido de perícia/diligência quando for prescindível para o deslinde da questão a ser apreciada ou se o processo contiver todos os elementos necessários para a formação da livre convicção do julgador. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROVAÇÃO. Incumbe ao contribuinte o ônus da prova quanto à certeza e liquidez de alegado crédito contra a Fazenda Pública que pretenda compensar com débitos apresentados. IRRF. COMPROVANTE DE RETENÇÃO. Incabível a dedução, na declaração de rendimentos, de IRRF retido na fonte que não tenha sido informado em DIRF e, ainda, que não seja confirmado por comprovante de retenção."

O colegiado escorou-se nos seguintes fundamentos:

- A Turma julgadora rejeitou o pedido de diligência, entendendo-a prescindível, pois os autos já conteriam elementos suficientes para a convicção do julgador, nos termos do art. 18 do Decreto n.º 70.235/72.
- Ressaltou que a compensação exige certeza e liquidez e que a legislação (RIR/99 e IN SRF 480/2004) exige, para a dedução do IRRF, o comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora ou cópia do DARF (no caso de fornecimento de bens/serviços). Afirmou que não cabe à RFB intimar fontes pagadoras, sendo ônus do contribuinte provar seu direito.
- O Acórdão analisou os DARFs apresentados para comprovar as retenções supostamente feitas pelas empresas Star One e Primesys, mas concluiu que não eram hábeis para comprovar o crédito, pois: (i) referiam-se ao código 3426 (Aplicações Financeiras) e não a serviços; (ii) não identificavam o

favorecido (beneficiário); e (iii) os valores e períodos não correspondiam exatamente ao pleiteado ou ao informado em DIPJ.

- Demais Retenções: Quanto às demais retenções, feitas por órgãos públicos, a DRJ consignou que não foram juntados os comprovantes de rendimentos ou DARFs hábeis na fase de Manifestação de Inconformidade, sendo insuficiente a mera apresentação da DIPJ

O Recorrente, por sua vez, interpôs **Recurso Voluntário** reiterando os argumentos da defesa inicial e buscando a reforma do Acórdão recorrido. Em suas razões recursais:

- Alega cerceamento de defesa pelo indeferimento do pedido de diligência, sustentando que a decisão foi contraditória ao negar a produção de prova e julgar improcedente por falta de provas.
- Defende a prevalência do princípio da verdade material e argumenta que a escrituração contábil (art. 923 do RIR/99) deve servir como prova a favor do contribuinte.
- Reapresenta quadros demonstrativos das retenções sofridas (Banco do Brasil, Star One, ICMBIO, Prefeitura de Campinas, Primesys) e as imagens dos DARFs recolhidos pelas fontes pagadoras Star One e Primesys, insistindo que houve mero erro no preenchimento das obrigações acessórias pelas fontes.
- Requer, ao final, o provimento do recurso ou a conversão do julgamento em diligência para perícia nos registros contábeis e expedição de ofícios às fontes pagadoras.

É o Relatório.

VOTO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 DIREITO

O Mérito da não homologação da compensação em tela diz respeito à efetiva comprovação do direito creditório, tendo em vista as divergências encontradas entre as declarações do contribuinte e as informações prestadas pelas fontes pagadoras.

O Mérito da não homologação da compensação em tela diz respeito à efetiva comprovação do direito creditório, tendo em vista as divergências encontradas entre as declarações do contribuinte e as informações prestadas pelas fontes pagadoras.

O art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Em consonância com o art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN, o art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e respectivas alterações, dispõe que a compensação deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração em que constem informações relativas aos créditos utilizados e aos débitos compensados. O mencionado dispositivo estabelece, ainda, que a compensação declarada à Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Faz-se necessário, portanto, que o crédito fiscal do sujeito passivo seja líquido e certo para que possa ser compensado (art. 170 CTN c/c art. 74, §1º da Lei 9.430/96).

Por outro lado, a verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos, impõe que prevaleça a verdade acerca dos fatos alegados no processo. O que nos leva a analisar o ônus probatório.

Nos termos do art. 373 da Lei 13.105, de 2015 - CPC/2015, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

Nessa esteira, cabe ao contribuinte provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Uma vez colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, que deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Por outro lado, a não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado.

Entretanto, a utilização dos Despachos Decisórios Eletrônicos como meio precípua de análise do direito creditório prejudicou sobremaneira o chamado “diálogo das provas”, seja pela fundamentação telegráfica neles contida, seja pela ausência de intervenção humana no processo de análise, como regra geral.

A questão assume contornos mais fluidos tratando-se de situações em que o direito creditório do contribuinte tem na base de sua formação retenções sofridas no recebimento de pagamentos de terceiros. É bastante comum que tais terceiros não cumpram com suas obrigações acessórias relativas à emissão de comprovante de rendimentos e transmissão da DIRF que permitiria à Receita Federal realizar o correto cruzamento eletrônico de dados.

Também é usual que, tais obrigações sejam cumpridas com erros variados (quanto ao valor retido, quanto ao período de competência da retenção, divergências entre o comprovante de rendimentos e a DIRF, dentre outros) e, mesmo quando as obrigações acessórias das fontes pagadoras são cumpridas adequadamente, o próprio descasamento entre o momento em que o beneficiário deve reconhecer as retenções sofridas (pelo regime de competência) e o momento em que as fontes pagadoras devem fornecer o comprovante de rendimentos e transmitir a DIRF (até o final do mês de janeiro do ano seguinte ao que ocorreu o efetivo pagamento) é causa de um sem número de desencontros de informações que recebem, como regra geral, solução pelo não reconhecimento do direito creditório materializada e cientificada ao contribuinte por meio do Despacho Decisório.

É verdade que em determinadas situações parametrizadas pela Receita Federal, a análise eletrônica do direito creditório é interrompida para que a intervenção humana manual melhor avalie a situação, inclusive por meio da realização de diligências e intimação do contribuinte para fornecer documentos e prestar informações. Nestes casos excepcionais de intervenção manual, o diálogo das provas tende a desenvolver-se desde antes da emissão do Despacho Decisório, o que assegura teoricamente maior segurança de que o contribuinte foi cientificado das causas exatas da dúvida posta sobre seu direito creditório e também foi cientificado acerca das provas que, aos olhos da fiscalização, seriam necessárias para sanar tais dúvidas oriundas inicialmente do cruzamento eletrônico das informações constantes nas bases de dados da Receita Federal.

Mas como regra geral, o contribuinte recebe um despacho decisório exclusivamente eletrônico enxuto, com poucas informações sobre a causa do não reconhecimento do crédito e nenhuma informação sobre que provas seriam aptas para comprovar o direito creditório. Nestes casos, via de regra, o Acórdão da DRJ assume a importante responsabilidade de colocar luz sobre quais elementos da prova trazida pelo contribuinte foram deficientes, por qual razão foi considerada deficiente e quais documentos deveria o contribuinte ter trazido para permitir o escrutínio adequado e certo de seu direito creditório.

Por isso, o diálogo das provas acaba por se desenvolver com maior profusão ao longo da fase contenciosa do processo administrativo fiscal (PAF), admitindo-se inclusive (como a corrente hoje majoritária — mas não unânime — no CARF reverbera) a juntada de provas novas pelo contribuinte independentemente dos marcos preclusivos previstos pelo artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Soma-se a isso, o fato de que a lei, **em sua redação seca**, **elege como único meio de prova hábil a demonstrar o direito creditório o comprovante de rendimentos emitido pelas fontes pagadoras**, comprovante este que, como vimos, enfrenta diversos obstáculos para chegar ileso às mãos do beneficiário dos pagamentos. Vejamos o dispositivo legal a que me refiro:

Lei nº 7.450/85:

“Art 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos **somente** poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, se o

contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.” (grifo nosso)

O Regulamento do Imposto de Renda de 1999, neste aspecto, corrobora a visão restritiva:

Art. 943. “A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que tratam os arts. 941 e 942 (Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, art. 3º, parágrafo único).”

§1º O beneficiário dos rendimentos de que trata este artigo é obrigado a instruir sua declaração com o mencionado documento (Lei nº 4.154, de 1962, art. 13, §1º).

§2º O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, **se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora**, ressalvado o disposto nos §§1ºe2º do art. 7º, e no §1º do art. 8º (Lei nº 7.450, de 1985, art. 55).

O mesmo faz o RIR 2018.¹

A despeito da posição restritiva da legislação, a jurisprudência administrativa vem levado alguns fatores em consideração para atribuir interpretação conforme os princípios da Verdade Material e do formalismo moderado, considerando que o dever instrumental de emitir e fornecer o informe de rendimentos e encaminhar a informação ao Fisco é da fonte pagadora, que pode, eventualmente, deixar de encaminhar as informações sobre as retenções ou encaminhá-las com erro, sendo **inoponível beneficiário, o ônus de possuir documento cuja emissão é de responsabilidade de um terceiro** sobre o qual o beneficiário não possui qualquer poder coercitivo.

O posicionamento foi consolidado na **Súmula CARF nº 143**, hoje vinculante para toda a administração tributária:

Súmula CARF nº 143

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.

Acórdãos Precedentes:

9101-003.437, 9101-002.876, 9101-002.684, 9202-006.006, 1101-001.236, 1201-001.889, 1301-002.212 e 1302-002.076.

(Vinculante, conforme **Portaria ME nº 410**, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

A Verdade Material, portanto, impõe reconhecer o direito creditório se o contribuinte conseguir comprová-lo, ainda que após o acórdão da DRJ, lembrando que tais meios de prova, não sendo elencados pela legislação e nem unânimes na jurisprudência, oscilam a depender da mente do julgador e do caso concreto.

¹ Art. 80, § 3º “O imposto sobre a renda retido na fonte somente poderá ser deduzido na declaração de ajuste anual se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos, ressalvado o disposto nos § 1º e § 2º do art. 6º e no § 1º do art. 7º (Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 55).”

Sob esta ótica, impõe-se analisar o teor dos autos, especialmente do Acórdão Recorrido, para verificar se eventual imperfeição probatória nesta etapa processual decorre de simples desídia do contribuinte, ou se tal postura foi em alguma medida consequência de sucessivos atos administrativos e decisões que tenham levado a uma verdadeira desorientação do contribuinte.

Analisando o caso em questão, verifico que desde a Manifestação de Inconformidade o Contribuinte trouxe aos autos alguns elementos probatórios para demonstrar as retenções alegadamente sofridas.

O **Acórdão Recorrido**, por sua vez, não indicou ao contribuinte como poderia produzir a prova pretendida, que aos olhos deste julgador, tratando-se de rendimentos de serviços prestados a órgãos públicos, seria consubstanciada na colação das notas fiscais indicando o destaque do imposto retido, conciliadas com o extrato bancário que revele o depósito somente do montante líquido, assim como do Livro Razão indicando na conta de IRRF a recuperar o tributo retido e do registro da movimentação no livro diário, esta seria a “prova padrão ouro”, cujos elementos podem ser relativizados a cada caso concreto. Já tratando-se de rendimentos de aplicação financeira, cuja retenção ocorreu sob o código 3426, a prova “padrão ouro” seria feita mediante a colação do informe de rendimentos financeiros (caso tenha havido resgate da aplicação), ou dos extratos bancários conciliados com os livros Diário e Razão, conforme se expôs acima, demonstrando a retenção do IRRF, ainda que mediante a liquidação de quotas, caso a respectiva aplicação se dê por meio de fundo de investimento sujeito ao “come quotas”. Caso a retenção sob o código 3426 decorra de operações de mútuo com partes relacionadas, o contrato de mutuo associado ao extrato bancário demonstrando o recebimento líquido da retenção conciliados com os livros Diário e Razão, seriam a forma perfeita de prova.

Além de não tê-lo feito, a autoridade julgadora minou qualquer ânimo do contribuinte em produzir prova adicional, ao afirmar, valendo-se da remissão a uma série de dispositivos legais dentre os quais se encontrava o já superado art. 55 da Lei nº 7.450, de 1985, e o art. 31 da IN nº 480/2004, o seguinte:

Deste modo, verifica-se que a compensação de IRRF na declaração de pessoa jurídica é uma faculdade do contribuinte e a apresentação do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora e/ou cópia do DARF(somente nº caso pagamentos relativos a fornecimento de bens ou prestação de serviços) é requisito exigido por lei para que o beneficiário dos rendimentos o utilize como antecipação do IRPJ devido ao final do período, trimestral ou anual. (grifo no original)

Ou seja, o Acórdão condicionou o reconhecimento do direito creditório à apresentação do informe de rendimentos pela fonte pagadora, entendimento que viola a Súmula CARF nº 143.

Com isso, é compreensível que o Contribuinte não tenha trazido prova adicional no Recurso Voluntário, pois não só o Acórdão não orientou a tanto, quanto afirmou que somente o informe de rendimentos (que o contribuinte não tinha nem possuía poderes para obter) é que faria prova em seu favor, e que o DARF indicando o pagamento do IRRF somente seria válido como prova caso se tratasse de pagamento relativo a fornecimento de bens ou prestação de serviços, mas não no caso de rendimentos de aplicações financeiras.

Assim, entendo que a medida mais prudente é a conversão do feito em diligência.

2 DISPOSITIVO

Pelo exposto, voto por converter o presente julgamento em diligência, para que a autoridade de origem:

- i. Proceda ao reprocessamento da análise do direito creditório à luz das informações atualizadas do sistema DIRF;
- ii. Intime o Recorrente para apresentar notas fiscais indicando o destaque do imposto retido, conciliadas com o extrato bancário que revele o depósito somente dos montantes líquidos, assim como do Livro Razão indicando na conta de IRRF a recuperar o tributo retido e do registro da movimentação no livro diário do ingresso do montante líquido das retenções.
- iii. Tratando-se dos rendimentos de aplicações financeiras, intime o contribuinte a apresentar o extrato bancário que revele a liquidação e a disponibilização em conta somente dos montantes líquidos, ou da liquidação de quotas correspondente ao chamado “come quotas”, assim como do Livro Razão indicando na conta de IRRF a recuperar o tributo retido e do registro da movimentação no livro diário do ingresso do montante líquido das retenções.
- iv. Elabore relatório de diligência conclusivo; e
- v. Ao final, intime o contribuinte para se manifestar, dentro do prazo de 30 dias, após o que os autos deverão ser devolvidos ao CARF para julgamento.

Assinado Digitalmente

Lucas Issa Halah