



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13819.907213/2009-38
ACÓRDÃO	1201-007.162 – 1ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	30 de janeiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	FITESA BRASIL INDUSTRIA DE PLASTICOS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2002

IRRF. DEDUÇÃO DO IMPOSTO. NÃO TEM NATUREZA DE CRÉDITO.

Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica pode deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, relativas ao mesmo período.

A dedução das retenções de fonte deve ser feita contra o imposto a pagar apurado ao final do período, para determinação do saldo de imposto a pagar ou a restituir. Isoladamente, as retenções de imposto não se constituem como “créditos” passíveis de serem utilizadas em outros períodos de apuração.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Lucas Issa Halah(relator), Renato Rodrigues Gomes e Ana Cecília Lustosa da Cruz, que davam provimento ao recurso. O Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho foi designado para redigir o voto vencedor.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

(documento assinado digitalmente)

Raimundo Pires de Santana Filho - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Raimundo Pires de Santana Filho, Renato Rodrigues Gomes, Ana Cecília Lustosa da Cruz (substituto[a] integral), Neudson Cavalcante Albuquerque.

RELATÓRIO

Na origem trata-se despacho decisório que **homologou parcialmente** a compensação declarada pelo contribuinte no PER/DCOMP nº 25367.15894.181104.1.3.02-7269, por meio da qual o contribuinte buscava o aproveitamento de Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002 para compensar débitos de estimativas de IRPJ dos meses de março e abril de 2003.

O Despacho Decisório não confirmou como componente do Saldo Negativo vindicado retenções alegadamente sofridas na fonte pelo Contribuinte e uma parcela das estimativas compensadas com saldos negativos de períodos anteriores. Vejamos 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
25367.15894.181104.1.3.02-7269	Exercício 2003 - 01/01/2002 a 31/12/2002	Saldo Negativo de IRPJ	13819-907.213/2009-38

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.ESTIM.COMP.	SOMA PARC.CRED.
PER/DCOMP	0,00	72.644,58	269.529,17	79.581,50	0,00	0,00	421.755,25
CONFIRMADAS	0,00	0,00	269.529,17	65.130,35	0,00	0,00	334.659,52

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 332.912,58

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 421.818,42

IRPJ devido: R\$ 88.905,84

Valor do saldo negativo disponível = (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido)

do saldo negativo disponível: R\$ 245.753,68

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.

Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/07/2009.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
80.805,90	16.161,18	71.020,30

Para informações complementares da análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada, verificação de valores devedores e emissão de DARF, consultar www.receita.fazenda.gov.br, opção Empresa ou Cidadão, Todos os Serviços, assunto "Restituição...Compensação", Item PER/DCOMP, Despacho Decisório.

Enquadramento Legal: Art. 168 da Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional). Inciso II do Parágrafo 1º do art. 6º da Lei 9.430, de 1996. Art. 5º da IN SRF 600, de 2005. Art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

O detalhamento da análise do crédito esclarece o que não se considerou na formação do Saldo Negativo vindicado. Vejamos:

Imposto de Renda Retido na Fonte

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
04.061.044/0001-82	3426	72.644,58	0,00	72.644,58	Retenção na fonte não comprovada
Total		72.644,58	0,00	72.644,58	

Total Confirmado de Imposto de Renda Retido na Fonte: R\$ 0,00

Estimativas compensadas na contabilidade com saldo negativo de períodos anteriores**Parcelas Confirmadas**

Período de apuração da estimativa compensada	Período de apuração do saldo negativo de período anterior informado no PER/DCOMP	CNPJ do detentor do saldo negativo	Valor da estimativa compensada
FEV/2002	AC 2000	67.819.144	65.130,35
Total			65.130,35

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas

Período de apuração da estimativa compensada	Período de apuração do saldo negativo de período anterior informado no PER/DCOMP	Período de apuração do saldo negativo de período anterior considerado na validação	CNPJ do detentor do saldo negativo	Valor da estimativa compensada PER/DCOMP	Valor confirmado por compensação	Valor complementar confirmado	Valor total confirmado	Valor não confirmado	Justificativa
JAN/2002	AC 1999		67.819.144	14.451,15	0,00	0,00	0,00	14.451,15	Não houve apuração de saldo negativo no período
Total				14.451,15	0,00	0,00	0,00	14.451,15	

Total Confirmado de Estimativas Compensadas com Saldo Negativo de Períodos Anteriores: R\$ 65.130,35

Cientificada, a interessada apresentou manifestação de inconformidade na qual alega erro de preenchimento na DCOMP, nos seguintes termos:

“O montante de R\$ 72.644,58 não foi homologado, pois se refere ao Imposto de Renda Retido na Fonte, do ano calendário de 2001 (doc. 7), que foi declarado na PER/DCOMP como se fosse IRRF do ano calendário do ano de 2002, quando o correto é considerar como Saldo Negativo de IRPJ do ano calendário 2001, mas não consta na DIPJ/2002 ano calendário 2001, anexo o razão contábil (doc. 8) que compõe este saldo:

Descrição	Valor - R\$
IRRF	70.476,32
Atualização SELIC	2.168,26
Total	(72.644,58)

*O montante de R\$ 79.581,50 foi parcialmente homologado no valor de R\$ 65.130,35, e o valor de R\$ 14.451,15 não foi homologado, pois foram parcelas de estimativas de IRPJ do ano de 2002 compensadas com o **saldo negativo de IRPJ do ano de 2000** que pode ser comprovado através da ficha 12A “Cálculo do Imposto de Renda sobre o Lucro Real”, DIPJ/2001, ano calendário 2000 (doc. 9) e os respectivos DARFs de recolhimento (doc. 10) que o crédito existe de fato e de direito como demonstrado:*

A – PAGAMENTOS EM DARFs

<u>Período de apuração</u>	<u>Vencimento</u>	<u>Valor - R\$</u>
31.01.00	28.02.00	46.374,42
28.02.00	29.03.00	44.664,80
31.03.00	26.04.00	46.920,25
30.04.00	29.05.00	41.779,10
31.05.00	29.06.00	59.897,90
30.06.00	31.07.00	68.105,92
31.07.00	30.08.00	70.914,04
31.08.00	29.09.00	52.111,28
30.09.00	31.10.00	64.371,25
31.10.00	29.11.00	70.580,52
30.11.00	28.12.00	52.759,20
TOTAL - (A)		618.478,68

<u>Descrição</u>	<u>Valor - R\$</u>
IRPJ devido do ano de 2000	537.847,25
IRRF do ano de 2000	(11.965,45)
IRPJ estimativa paga ou compensada	(618.478,68)
Saldo Negativo do IRPJ de 2000	(92.596,88)

Em suma, concordou com o fato de que o IRRF supostamente componente do Saldo Negativo do ano-calendário de 2002 na realidade diria respeito ao ano-calendário de 2001, mas defendendo seu reconhecimento para fins de cômputo no direito creditório e, além disso, sobre a parcela das estimativas compensadas de períodos anteriores não reconhecida (R\$ 14.451,15 do total pleiteado de R\$ 79.581,50), afirmou que o direito creditório seria Saldo Negativo do ano-calendário de 2000, e não de 1999, trazendo documentação comprobatória.

O Acórdão Recorrido negou provimento à Manifestação de Inconformidade asseverando:

1) que ainda que tais retenções estejam confirmadas na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf apresentada pela fonte pagadora (R\$ 70.476,32) – fls. 167/169, e que esse valor não tenha integrado o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001, utilizado na DCOMP nº 23916.80961.181104.1.3.02-9996, apreciada no âmbito do processo nº 13819.907212/2009-93, não é possível admitir a sua integração ao saldo negativo do período subsequente. Isso porque uma retenção correspondente ao ano-calendário de 2001 não poderia ser considerada na formação de saldo negativo do ano-calendário de 2002, o que seria erro de direito, e não erro de fato.

2) Já com relação à compensação da estimativa mensal de janeiro de 2002, no valor de R\$ 14.541,15, (que se pleiteia seja computada no Saldo Negativo do período) verificou que, conforme levantamento feito pela autoridade, não houve apuração de saldo negativo no ano-calendário 1999. Entretanto, consignou que a contribuinte informou na DCOMP em litígio ter compensado tal estimativa com o saldo negativo de **2000**, que poderia ser interpretado como o saldo negativo do **Exercício 2000**, ano-calendário 1999, **como feito pela autoridade recorrida, ou como o saldo negativo do Ex. 2001, ano-calendário 2000, como alegado na manifestação de inconformidade.** E na DIPJ do ano-calendário 2000, exercício de 2001, constaria Saldo Negativo no valor de R\$ 92.596,98 passível de ter sido utilizado na compensação das estimativas mensais no ano-calendário 2002.

3) A autoridade julgadora consignou, ainda, que

“na apreciação da DCOMP nº 23916.80961.181104.1.3.02-9996, relativa ao crédito de saldo negativo de IRPJ do Ex. 2002, ano-calendário 2001, efetuada no âmbito do processo nº 13819.907212/2009-93, constou do Despacho Decisório nº 843160165, de 07/07/2009 (fls. 87/91), que antes da transmissão daquela DCOMP, parte do crédito, no valor de R\$ 93.575,11, havia sido utilizado na compensação do débito da estimativa mensal de IRPJ de fevereiro de 2002, no valor de R\$ 97.112,25.

Entretanto, na DCOMP ora sob apreciação, como a contribuinte informou que a estimativa mensal de fevereiro de 2002, compensada com saldo negativo de períodos anteriores, seria de apenas R\$ 65.130,35, apenas esse valor foi confirmado.

No entanto, em prestígio à decisão prolatada no processo nº 13819.907212/2009-93 (Despacho Decisório nº 843160165, de 07/07/2009 – fls. fls. 87/91), em que reduzido o crédito analisado justamente em função da compensação efetuada sem processo, cumpre integrar ao saldo negativo de IRPJ do Ex. 2003, ano-calendário 2002, a totalidade da estimativa mensal de fevereiro de 2002, considerada extinta por compensação, no valor de R\$ 97.112,25, o que importa num aumento do saldo negativo de R\$ 31.981,90 (R\$ 97.112,25 – R\$ 65.130,35) em relação à decisão ora recorrida.

Ou seja, a DRJ verificou que na DCOMP que há pouco julgamos, considerou-se consumida parcela do saldo negativo do Contribuinte em virtude da compensação na própria contabilidade da estimativa de fevereiro de 2002 no montante de R\$ 97.112,25, muito embora aqui se afirme que a estimativa de fevereiro de 2002 seria de R\$ 65.130,35. Assim, como lá a quitação da referida estimativa reduziu o saldo negativo disponível, considerou-se aqui que seu valor seria de R\$ 97.112,25, por consistência, aumentando portanto o Saldo Negativo do ano-calendário de 2002 em R\$ 31.981,90.

A DRJ, diante desta e de outras informações, majorou o Saldo Negativo em R\$ 46.523,05 conforme o quadro a seguir:

	DRF	DRJ	
Valor IRPJ devido:	R\$ 88.905,84		R\$ 88.905,84
Soma das parcelas confirmadas do crédito:	R\$ 334.659,52	R\$ 14.541,15	
		R\$ 31.981,90	R\$ 381.182,57
Saldo negativo apurado:	-R\$ 245.753,68	R\$ 46.523,05	-R\$ 292.276,73

Assim, deu provimento parcial à Manifestação de Inconformidade tendo em vista que parcela do direito creditório já havia sido consumida anteriormente.

Inconformado com o resultado do julgamento, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntario alegando de maneira genérica que o ônus da prova em demonstrar que as retenções competentes ao ano-calendário de 2001 que ele pretendeu computar na apuração do Saldo Negativo de 2002 seria da Fazenda, e não do Contribuinte. Alegou também que o valor não teria sido utilizado na formação do Saldo Negativo do ano-calendário de 2001 e que, portanto, deveria ser considerado na formação do Saldo Negativo do ano-calendário de 2002 que busca aqui aproveitar.

O CARF, em resolução, consignou que:

“É certo que o sujeito passivo, tendo declarado regularmente a compensação de estimativas integrantes do saldo negativo, aqui sob análise, não pode ser duplamente onerado com a eventual cobrança das estimativas em razão da não-homologação da compensação declarada e da glosa destas estimativas no subsequente saldo negativo apurado, pois a partir da edição da Medida Provisória nº 135 de 30/10/2003 - DOU de 31/10/2003, a estimativa mensal compensada em DCOMP deve integrar o saldo negativo, porque será cobrada, ainda que a compensação seja não homologada.

Contudo, não se pode admitir que o saldo negativo lhe seja reconhecido sem a efetiva liquidação das estimativas compensadas. A mera possibilidade de cobrança não confere ao direito creditório a liquidez e certeza exigidos pelo art. 170 do CTN para se reconhecer, nestes autos, a extinção de crédito tributário por compensação na data em que ela foi declarada.

Embora o Parecer COSIT/RFB nº 2, de 2018, admita ser a estimativa indevidamente compensada, na hipótese de esta situação se configurar a partir do encerramento do ano-calendário, passível de cobrança como tributo devido no ajuste anual, não se vislumbra fundamento seguro para afirmar que o mesmo ocorre na hipótese, como a presente, onde o sujeito passivo apura saldo negativo ao final do ano-calendário, ou seja, quando as antecipações superam o tributo devido ou nem mesmo há tributo devido.”

E determinou a realização da seguinte diligência:

Assim, por se tratar de questão indispensável para o bom deslinde da causa, conforme art. 29 do Decreto 70.235/72 voto pela conversão do processo em Diligência, para que autoridade fiscal promova a aferição sobre a real origem da composição do crédito objeto da compensação da PER/DCOMP discutida nestes autos.

Além disso, informe o quanto das estimativas (que compõem o saldo negativo ora pleiteado), foi efetivamente homologado e/ou recolhido no prazo a que se refere o § 7º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, observada a redação dada pela Medida Provisória nº 135, de 2003, convertida na Lei nº 10.833, de 2003, que permite que o sujeito passivo pague o débito objeto de compensação não homologada em até 30 (trinta) dias, contados da ciência do ato que não a homologou, considerando que este prazo é interrompido com a interposição dos recursos administrativos dotados de efeito suspensivo da exigibilidade dos débitos compensados, na forma dos §§ 9º e 10 da Lei nº 9.430, de 1996, também incluídos pela Medida Provisória nº 135, de 2003, e voltará a ser concedido quando o sujeito passivo for cientificado da decisão administrativa que confirmar a não-homologação da compensação.

Por conseguinte, elabore Relatório de Diligência com as informações ora solicitadas em conjunto com a análise dos saldos negativos objetos dos pedidos de compensação formulados nos processos 13819.901158/2010-14, 13819.907212/2009-93, 13819.907214/2009- 82, 13819.907475/2009-01, 13819.907213/2009-38, de modo a permitir a identificação da diferença envolvendo o tratamento das estimativas compensáveis até edição da Medida Provisória nº 135 de 30/10/2003 - DOU de 31/10/2003, e fazer a recomposição conjunta dos saldos dos créditos objetos dos PER-DCOMPs vinculados a esses processos, já indicando a aplicação do Parecer COSIT/RFB nº 2, de 2018, à situação discutida em cada um deles.

Em diligência, a DRF confirmou matematicamente as conclusões às quais chegou a DRJ, conforme verifica-se às fls. 264.

Intimado a se manifestar, o Recorrente requereu dilação de prazo e, na sequência, manifestou-se, alegando que a determinação de que a DRF apresentasse a composição integral do direito creditório fosse atendida, o que, ao seu ver, não teria sido atendido pela autoridade diligenciadora.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

Penso que a questão sob debate é de solução mais singela do que a antevista pela resolução que determinou a realização de diligência.

Neste processo, considerando que a DRJ confirmou o erro de interpretação da DCOMP, reconhecendo que a estimativa de janeiro de 2002, no valor de R\$ 14.541,15, foi de fato compensada com Saldo Negativo apurado no ano-calendário de 2000 (e não no exercício de 2000), saldo negativo este também confirmado pela DRJ a partir das declarações do contribuinte (DIPJ e DCTF); esta parcela do litígio relacionada ao total do saldo negativo encontra-se encerrada desde a DRJ. Portanto, o Saldo Negativo original apurado pelo contribuinte ao final do ano-calendário de 2001 foi confirmado em sua integralidade.

O Recurso voluntário não tratou desta questão nem tampouco da questão elencada sob o item de nº 3 no Relatório acima, ou seja, não se questionou a matemática desenvolvida pela autoridade julgadora de piso para majorar o Saldo Negativo reconhecendo em sua formação o montante de R\$ 97.112,25 consistente com a decisão prolatada no processo nº 13819.907212/2009-93.

A divergência trazida a este Colegiado em Recurso Voluntário cinge-se à defesa de que as retenções sofridas no ano-calendário de 2001 confirmadas na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf apresentada pela fonte pagadora (R\$ 70.476,32) – fls. 167/169, por não ter integrado o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001 utilizado na DCOMP nº 23916.80961.181104.1.3.02-9996, apreciada no âmbito do processo nº 13819.907212/2009-93, não poderia, segundo a Recorrente, ser considerada na formação de saldo negativo do ano-calendário de 2002.

Contra este tópico da decisão, que implicou redução no Saldo Negativo, é que se insurgiu o contribuinte em Recurso Voluntário, defendendo também de maneira genérica que o ônus da prova (mesmo que aqui se trate de questão de direito) seria da Fazenda.

O ônus de infirmar a constatação fiscal, em matéria de direito creditório, é do contribuinte, que poderia ter acostado aos autos sua contabilidade e demonstrado que tal compensação não ocorreu, ônus do qual não se desincumbiu.

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.

Ocorre que aqui a questão não é de prova, pois a autoridade julgadora de piso confirmou que o contribuinte sofreu as retenções no montante original de R\$ 70.476,32 (que atualizado pela Selic somava R\$ 72.644,58), ofereceu os rendimentos à tributação no ano-calendário de 2001 e não computou tais retenções na formação do Saldo Negativo do ano-calendário de 2001 (fls. 179/180):

“Todavia, ainda que tais retenções estejam confirmadas na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf apresentada pela fonte pagadora (R\$ 70.476,32) – fls. 167/169, e que esse valor *não tenha integrado* o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001, utilizado na DCOMP nº 23916.80961.181104.1.3.02-9996, apreciada no âmbito do processo nº 13819.907212/2009-93, não é possível admitir a sua integração ao saldo negativo do período subsequente, porque não caracterizado erro de fato, mas erro de direito.

(...)

Nas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf apresentadas pelas fontes pagadoras– fls. 170/174, foi possível confirmar retenções em favor da contribuinte em valor suficiente para a apuração do saldo negativo, e na Ficha 06A da DIPJ – fls. 97, o oferecimento à tributação das receitas correspondentes.”

A verificação, portanto, está feita e a matéria que agora se decide é a possibilidade de se admitir na formação do Saldo Negativo de 2002 retenções sofridas em 2001 sobre rendimentos oferecidos à tributação no ano-calendário de 2001, comprovadamente não aproveitados na formação do saldo-negativo do ano-calendário de 2001.

A esse respeito, muito embora uma visão mais restritiva do regime de competência possa levar ao entendimento de que esse “carregamento” não seria possível, verificado pela própria autoridade julgadora de origem que a manutenção do Acórdão Recorrido a este respeito somente implicaria o enriquecimento indevido do Estado às custas do duplo ônus do contribuinte, até porque transcorrido o prazo de 5 anos para que o contribuinte providenciasse a retificação de suas declarações e reapurasse o Saldo Negativo do ano-calendário de 2001.

Trata-se de possibilidade amplamente admitida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme se verifica do Acórdão 9101-006.680, de agosto de 2023, que por unanimidade de votos admitiu o aproveitamento de retenções de períodos anteriores. Vejamos a ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2004 SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES NA FONTE. COMPROVAÇÃO DO OFERECIMENTO DOS RENDIMENTOS À TRIBUTAÇÃO.

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte correspondente a receitas computadas na base de cálculo do imposto no mesmo período de apuração, ou em período passado, segundo o regime de competência.”

O voto condutor do Acórdão, a Relatora Edeli Pereira Bessa exterioriza o entendimento de que não há na lei 9.430 a vinculação determinante entre o período de aproveitamento da retenção para formação do saldo negativo e o período em que as receitas correspondentes foram oferecidas à tributação, bastando o oferecimento à tributação ainda que em períodos anteriores.

“Na compreensão desta Conselheira, exteriorizada em diversas resoluções e acórdãos acerca do tema, a questão é solucionada a partir do que dispõe a Lei no 9.430/96:

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.

§1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.

§2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

§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. (destacou-se)

Nestes termos, demanda-se, apenas, que a retenção corresponda a receita computada na determinação do lucro real, o que significa dizer que a receita deve ser oferecida à tributação até a determinação do lucro real na qual se pretende a dedução da retenção, ou seja, em período de apuração presente ou passado. Se a pessoa jurídica auferiu rendimentos e os reconheceu contabilmente segundo o regime de competência, integrando-os ao lucro líquido a partir do qual é apurado o lucro real e o imposto de renda devido, mas somente em momento futuro sofre a retenção na fonte do imposto de renda sobre tais rendimentos, este valor pode ser deduzido no período de apuração de ocorrência da retenção, porque a lei não faz qualquer restrição neste sentido. A dedução no período de apuração de ocorrência da retenção também se justificaria sob a lógica financeira, porque permitir o deslocamento desta antecipação para período passado resultaria na formação de um indébito antes do ingresso da retenção nos cofres públicos e, em consequência, atrairia a cogitação da aplicação de juros compensatórios desde aquele momento, anterior ao desembolso da antecipação.

Afastando a aplicação da Súmula CARF nº 80, a relatora ainda consigna a indeterminação do período de apuração ao qual a súmula faz remissão. Vejamos:

“Ainda, o Colegiado a quo também invoca a Súmula CARF nº 80 para firmar o dever da Contribuinte comprovar que todas as receitas correspondentes às retenções na fonte tenham sido levadas à tributação. De fato, a jurisprudência deste Conselho consolidou-se nos seguintes termos:

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.

Contudo, mais uma vez se nota a indeterminação do período de apuração no qual se faz a prova do cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do

imposto. A exigência é de prova da retenção e deste cômputo, mas não de que eles tenham ocorrido, necessariamente, no mesmo período de apuração.”

A mesma falta de vinculação ao próprio período de apuração ao qual corresponde o Saldo Negativo refletida na súmula é identificada no art. 2º, parágrafo 4º inciso III da Lei nº 9.430/96, que exige tão somente o oferecimento da correspondente receita à tributação pelo lucro real.

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pela pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei no 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

(...)

§ 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:

(...)

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

Com essa consideração adicional, e fazendo minhas as palavras da Ilustre conselheira, verifico que no julgado supra deliberou-se pela emissão de Despacho Decisório complementar para averiguar a efetividade da retenção, o que aqui é dispensável pois essa verificação, assim como a verificação de que tais retenções não integraram o Saldo Negativo de outro período, foi feita pela DRJ.

Pelo exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário, para admitir na composição do Saldo Negativo o IRRF no montante original de R\$ 70.476,32.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah

VOTO VENCEDOR

Conselheiro Raimundo Pires de Santana Filho, redator designado

Em que pese o bem elaborado e fundamentado voto do ilustre Relator, durante as discussões ocorridas por ocasião do julgamento do presente litígio, o colegiado, pelo voto de qualidade, divergiu das conclusões relativas ao mérito tutelando entendimento discordante. Nessa linha, o Presidente dessa digníssima turma designou-me redator do voto vencedor aqui apresentado.

a) Dos Fatos

Inicialmente merece registro que, conforme princípio de adstrição do julgador aos limites da lide, a atividade judicante está constricta ao exame do mérito da existência do crédito relativo ao saldo negativo de IRPJ, no valor de **R\$ 332.912,58**, referente ao ano-calendário de 2002, pleiteado no presente processo através do PERDCOMP de nº 25367.15894.181104.1.3.02-7269. O Despacho Decisório, às fls. 28/29, reconheceu parcialmente o crédito tributário pleiteado no montante de R\$ 245.753,68.

Em apreciação da Manifestação de Inconformidade, às fls. 35/38, o Aresto recorrido reconheceu parcela adicional de R\$ 46.523,05, composta integralmente de estimativas de IRPJ compensadas com saldos negativos de período anteriores – reconheceu a parcela correspondente a estimativa compensada referente a janeiro de 2002 (**R\$ 14.541,15**), não reconhecida pelo despacho decisório atacado, e um valor superior de estimativa compensada relativa a fevereiro de 2002, na quantia de **R\$ 31.981,90**, resultado da diferença entre a parcela reconhecida no despacho decisório do valor indicado pelo Sujeito Passivo na PER/DCOMP no montante de R\$ 65.130,35, e a majoração dessa para o valor de R\$ 97.112,25.

Tais ressalvas objetivam demonstrar que o presente litígio **se restringe ao montante de R\$ 40.635,85**, decorrente do cotejo entre o valor original de crédito pleiteado R\$ 332.912,58, menos as parcelas de crédito reconhecidas - R\$ 245.753,68 (pelo Despacho Decisório) e R\$ 46.523,05 (pela instância de piso).

Prosseguindo, conforme muito bem explanado pelo nobre Relator, a sinalada parcela remanescente é composta exclusivamente de Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF não reconhecido pelos multicitados despacho decisório e decisão combatida, e o objeto da presente contenda reside: *à defesa de que as retenções sofridas no ano-calendário de 2001 confirmadas na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf apresentada pela fonte pagadora (R\$ 70.476,32) – fls. 167/169, por não ter integrado o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001 utilizado na DCOMP nº 23916.80961.181104.1.3.02-9996, apreciada no âmbito do processo nº 13819.907212/2009-93, não poderia, segundo a Recorrente, ser considerada na formação de saldo negativo do ano-calendário de 2002.*

O voto do digníssimo Relator, embasado por jurisprudência da Câmara Superior deste Tribunal que entendeu aplicável à espécie, foi no sentido de dar provimento parcial ao

Recurso Voluntário para admitir a possibilidade de incluir retenções sofridas em 2001, sobre rendimentos oferecidos à tributação no ano-calendário de 2001, comprovadamente não aproveitados na formação do saldo-negativo do ano-calendário de 2001, **na formação do Saldo Negativo de 2002.**

Esta Egrégia Turma, por voto de qualidade, **negou provimento ao Recurso Voluntário.**

a) Do Entendimento Dogmático e Jurisprudencial Administrativo

Antes de aprofundarmos a apreciação da presente contenda, é essencial trazeremos à lume algumas ilações relacionadas aos procedimentos para confirmação das parcelas de retenção na fonte que compõem o crédito pleiteado, notadamente as relacionadas às receitas financeiras.

Primeiro, quanto à **validação das parcelas de retenção na fonte**, devem ser consideradas apenas as retenções que correspondem ao crédito objeto da análise, no caso o IRPJ. Ademais, em respeito ao disposto no inciso III, do art. 231, do RIR/99¹, vigente à época dos fatos, a dedução como antecipação Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF está condicionada ao cômputo das receitas correspondentes na determinação do lucro real. A corroborar esse entendimento, merece citação a Súmula CARF nº 80², de aplicação obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos do § 4º, do art. 123, do RICARF³. Logo, não basta que a retenção seja confirmada, é necessário verificar se os rendimentos tributáveis são compatíveis com as receitas incluídas na apuração do resultado do período. **Em razão disso, quando se aprecia um PER/DCOMP considera somente as retenções do período de apuração em análise (trimestral ou anual).**

Segundo, o **documento hábil para comprovar a retenção do IRRF** na apuração do saldo negativo de IRPJ é o comprovante de retenção emitido em nome da beneficiária dos

¹ Art. 231. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor (Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º, § 4º):
(...)

III - do imposto pago ou **retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;(g.n.)**

² **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.

³ Art. 123. A jurisprudência assentada pelo CARF será compendiada em Súmula de Jurisprudência do CARF.
(...)

§ 4º As Súmula de Jurisprudência do CARF deverão ser observadas nas decisões dos órgãos julgadores referidos nos incisos I e II do caput do art. 25 do Decreto nº 70.235, de 1972.

rendimentos pela fonte pagadora, nos termos do art. 55 da Lei nº 7.450, de 1985⁴, e da IN SRF nº 1.234/2012, no que se refere ao estabelecido nos arts. 64, da Lei nº 9.430/96, e 34, da Lei nº 10.833/2003⁵. Na mesma linha dispõe o § 2º, do art. 943, do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/99 – RIR/99⁶, vigente à época dos fatos. Nesse sentido, quando as informações prestadas em DIRF não confirmem a retenção do imposto, cabe a interessada apresentar o comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora.

Excepcionalmente, partindo-se da premissa que o direito do contribuinte não pode ser inviabilizado por eventual conduta omissiva da fonte pagadora, é também hábil a comprovar retenções na fonte ausentes de DIRF a escrituração contábil acompanhada dos respectivos documentos que a respaldam, conforme determinado no art. 923 do RIR/99⁷. Neste ponto, importa ressaltar a recente súmula nº 143, do CARF⁸, que possui efeito vinculante, e deve ser seguida por todos os conselheiros deste tribunal, nos termos do § 4º, do art. 123, do RICARF, pela qual 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 multicitado comprovante de retenção.

⁴ 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.

⁵ Art. 37. O órgão ou a entidade que efetuar a retenção deverá fornecer, à pessoa jurídica beneficiária do pagamento, comprovante anual de retenção, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, podendo ser disponibilizado em meio eletrônico, conforme modelo constante do Anexo V a esta Instrução Normativa, informando, relativamente a cada mês em que houver sido efetuado o pagamento, os códigos de retenção, os valores pagos e os valores retidos.

§ 1º Como forma alternativa de comprovação da retenção, poderá o órgão ou a entidade fornecer, ao beneficiário do pagamento, cópia do Darf, desde que este contenha a base de cálculo correspondente ao fornecimento dos bens ou da prestação dos serviços.

§ 2º Anualmente, até o último dia útil de fevereiro do ano subsequente, os órgãos ou as entidades que efetuarem a retenção de que trata esta Instrução Normativa deverão apresentar à RFB Declaração do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf), nela discriminando, mensalmente, o somatório dos valores pagos e o total retido, por contribuinte e por código de recolhimento.

⁶ 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).

(...)

§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 §§1º e 2º do art. 7º, e no § 1º do art. 8º (Lei nº 7.450, de 1985, art. 55).

⁷ Art. 923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

⁸ 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.

Quer dizer, não obstante, por meio do sobredito pronunciamento, abra-se precedente para outros meios de prova dos tributos retidos, além do disposto em lei, indubitavelmente há necessidade de serem robustas aptas a confirmar a alegada liquidez e certeza das parcelas de fonte não reconhecidas pelo despacho decisório. Assim, os documentos produzidos unilateralmente pelo próprio contribuinte, tais como contabilidade ou notas fiscais emitidas, devem estar conciliados com documentos produzidos por terceiros, como extratos bancários com a devida evidenciação dos valores líquidos efetivamente recebidos.

Terceiro, no contexto do contencioso administrativo, quando se opta por avançar na verificação do direito creditório cabe considerar, tão somente, a análise individualizada das parcelas de composição do crédito, de acordo com as alegações e provas trazidas pelo interessado ao processo, contando, ainda, com as informações constantes das bases de dados da Receita Federal do Brasil – RFB. Outrossim, não podemos olvidar que, diferentemente do processo de determinação e exigência de crédito tributário, cuja regência destinava-se originalmente o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, **o processo de restituição, de ressarcimento ou de compensação é de iniciativa do Sujeito Passivo, a quem cabe provar a certeza e liquidez do direito por ele alegado.** Portanto, merece relevo **destacar que a prevalência do princípio da verdade material, suscitado pela Defesa, não transfere o ônus da prova que, no caso de postulação de direito creditório, repisamos, recai sobre o Contribuinte.**

Assim, *in casu*, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao Sujeito Passivo. Corroboram com esta acepção, jurisprudências deste tribunal:

COMPENSAÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO. CONTRIBUINTE.

É do Contribuinte a prova da liquidez e certeza de seus créditos em pedido de compensação, não sendo suficiente para tal mister a juntada de declarações retificadas. (Acórdão nº 3401006.532 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Sessão de 17/06/19)

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. ÔNUS DA PROVA. DILIGÊNCIA. NÃO CABIMENTO.

A recorrente deve apresentar as provas que alega possuir e que sustentariam seu direito nos momentos previstos na lei que rege o processo administrativo fiscal. A diligência não pode ser utilizada para suprir deficiência probatória, ofertando novo momento para a apresentação de provas. (Acórdão nº 3802-002.054 – 2ª Turma Especial – Sessão de 24/09/2013)

Nesse sentido, a decisão combatida está amparada na legislação tributária, que dispõe que a compensação de débitos tributários somente pode ser efetuada mediante existência de créditos líquidos e certos do interessado perante a Fazenda Pública (art. 170 do CTN⁹). Também

⁹ Art. 170. 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

Ihe dá guarida a lei que trata do processo administrativo tributário federal, que estabelece que a prova documental deve ser apresentada na manifestação de inconformidade, a menos que fique demonstrada sua impossibilidade por motivo de força maior, refira-se a fato ou direito superveniente ou destine -se a contrapor fatos ou razões posteriores (art. 16, §4º, do Decreto nº 70.235 de 1972¹⁰), bem como o preconizado no art. 373 da Lei nº 13.105/2015, Código de Processo Civil – CPC¹¹, dado que é princípio basilar no direito pátrio de que a prova compete ou cabe à pessoa que alega o fato constitutivo, impeditivo ou modificativo de um direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Por derradeiro, no que toca às retenções relacionadas às receitas financeiras, é preciso cuidado na avaliação. Isso porque, por um lado, em respeito ao princípio contábil da competência, o oferecimento da receita à tributação deve ocorrer à medida em que os ganhos são auferidos, independentemente do efetivo resgate da aplicação. Por outro lado, a retenção de imposto de renda na fonte sobre esses rendimentos segue periodicidade diversa, diferenciada caso se trate de aplicações financeiras de renda fixa – na espécie - ou em fundos de investimento.

Assim, para avaliar a inclusão na base de cálculo do imposto de renda da receita financeira informada como rendimento tributável na DIRF é importante considerar a ausência de sincronia, determinada pela legislação, entre o oferecimento da receita à tributação – regime de competência - e a efetiva retenção na fonte – regime de caixa.

Dessa forma, é perfeitamente possível que, restringindo-se a avaliação a um único ano-calendário (ou trimestre), seja apurada aparente omissão de receita à tributação. Entretanto, ampliando-se essa avaliação para anos (ou trimestres) anteriores, pode-se deparar com cenário inverso: receita financeira informada na DIPJ/ECF em valor superior ao rendimento tributável informado em DIRF. Essa inversão indica que a retenção ocorrida em determinado ano (ou trimestre) está vinculada a receitas financeiras que foram incluídas na base de cálculo do imposto não somente no período em análise, mas também em anos (ou trimestres) anteriores.

certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

¹⁰ Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

¹¹ Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

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

c) Da Análise das Parcelas de IRRF Não Reconhecidas

Feitas as sobreditas considerações, de imediato, corroboro com o ilustre Relator restar incontroverso que a Recorrente sofreu retenções de IRRF no montante original de R\$ 70.476,32 (que atualizado pela Selic somava R\$ 72.644,58), ofereceu os correspondentes rendimentos à tributação, no ano-calendário de 2001, todavia não as computou na formação do Saldo Negativo do ano-calendário de 2001.

Entretanto, questiono: é possível admitir a inclusão das sinaladas parcelas, repiso, relativas ao ano-calendário de 2001, na formação do saldo negativo apurado no ano-calendário de 2002? **Entendo, com a devida vênia, que NÃO.** Vejamos.

A princípio é salutar dirimir se o presente caso se tratou de eventual equívoco no preenchimento da PER/DCOMP ou um genuíno erro de direito.

Compulsando os autos, resta hialino que não se tratou de erro de fato do Sujeito Passivo, visto que tinha pleno conhecimento que o montante de R\$ 72.644,58 não homologado pelo Despacho Decisório se referia a parcelas de IRRF, cujos retenções e rendimentos correspondentes relacionavam-se ao ano-calendário de 2001, e que foi declarado no PER/DCOMP como compusesse saldo negativo do ano-calendário de 2002. Segue recorte da Manifestação de Inconformidade, às fls. 35/38, que confirma a nossa ilação:

O montante de R\$ 72.644,58 não foi homologado, pois se refere ao Imposto de Renda Retido na Fonte, do ano calendário de 2001 (doc. 7), que foi declarado na PER/DCOMP como se fosse IRRF do ano calendário do ano de 2002, quando o correto é considerar como Saldo Negativo de IRPJ do ano calendário 2001, mas não consta na DIPJ/2002 ano calendário 2001, anexo o razão contábil (doc. 8) que compõe este saldo:

Descrição	Valor - R\$
IRRF	70.476,32
Atualização SELIC	2.168,26
Total	(72.644,58)

Inclusive, é mister destacar que quando protocolou a PER/DCOMP nº 25367.15894.181104.1.3.02-7269 – 18/11/2004 -, apesar do conhecimento da impropriedade do seu pedido, havia a possibilidade de apresentação, concomitante, de um eventual pedido de restituição, pois seu direito não se encontrava fulminado – não poderia pedir compensação

porque já havia apresentado o PER/DCOMP nº 23916.80961.181104.1.3.02-9996, relativo ao crédito de saldo negativo de IRPJ, do Ex. 2002, ano-calendário 2001.

Nessa senda, alicerçado pelas sobreditas considerações e com todas as vênias possíveis em relação àqueles que pensam diferente, concordo integralmente com os argumentos da decisão recorrida que concluiu pela inadmissão da integração da assinalada parcela de ano anterior na formação do saldo negativo do ano posterior, por justamente não se tratar de mero erro de fato, mas de cristalino erro de direito. Nesse racional, **concordo e adoto tais fundamentos, considerando-se como se aqui transcrito integralmente**, albergado pela faculdade garantida ao julgador deste Tribunal nos termos do § 12º, do art. 114, do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023¹², combinado com o preceituado no art. 50, da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999¹³:

Na manifestação de inconformidade, a contribuinte argumenta se tratar de retenções efetuadas no ano-calendário anterior (2001), e que não teriam integrado o saldo negativo daquele período.

Todavia, ainda que tais retenções estejam confirmadas na Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf apresentada pela fonte pagadora (R\$ 70.476,32) – fls. 167/169, e que esse valor não tenha integrado o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2001, utilizado na DCOMP nº 23916.80961.181104.1.3.02-9996, apreciada no âmbito do processo nº 13819.907212/2009-93, não é possível admitir a sua integração ao saldo negativo do período subsequente, porque não caracterizado erro de fato, mas erro de direito.

Segundo a legislação em vigor, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica pode deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real (art. 2º, §4º, inciso III da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Desta forma, como a dedução das retenções de fonte porventura ocorridas num determinado período deve ser feita contra o imposto a

¹² Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida;

¹³ Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito

pagar apurado ao final do período, para determinação do saldo de imposto a pagar ou a restituir, as retenções, isoladamente consideradas, não se constituem como “créditos” de imposto passíveis de serem transpostas para utilização em outros período de apuração, pelo que não se pode admitir a integração da retenção ocorrida em 2001 ao saldo negativo de IRPJ do Exercício 2003, ano-calendário 2002.

À título de argumentação, quanto à decisão da Câmara Superior que embasou o respeitável voto do nobre Relator, mais uma vez peço vênia para ousar discordar, posto que infiro que não se coaduna com a presente contenda.

Observe que na decisão referendada o que se discute é o **“descasamento” entre a apropriação da receita financeira – que deve respeitar o regime de competência – e a retenção do IRRF correspondente que se perfaz pelo regime de caixa**. Vejamos excertos do relatório do brilhante Acórdão nº 9101-006.680, cujo voto condutor foi elaborado pela eminente Conselheira Edeli Pereira Bessa, onde estão destacadas as divergências admitidas no despacho de exame de admissibilidade:

Divergência I: “Descasamento” entre a apropriação da receita financeira e a retenção do IRRF

Paradigma indicado: Acórdão nº 1401-001.873.

(...)

Passo à análise.

1ª Divergência: “Descasamento” entre a apropriação da receita financeira e a retenção do IRRF Com relação a esta matéria, a similitude fática e jurídica, assim como a divergência jurisprudencial entre os acórdãos, encontra-se suficientemente demonstrada pela recorrente.

Os seguintes excertos de cada acórdão, transcritos também pela recorrente no especial, evidenciam com clareza o ponto (destaques acrescidos):

Acórdão recorrido:

“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 2004 o contribuinte deveria ter oferecido à tributação o rendimento correspondente também em 2004.” Acórdão paradigma:

“A apropriação contábil das receitas de aplicações financeiras ocorre pelo regime de competência enquanto a tributação na fonte ocorre no regime de caixa (apenas no vencimento ou cessão do título). Tal descasamento deve ser levado em consideração na análise da formação do saldo negativo, devendo ser deferida a compensação do imposto de renda de fonte uma vez comprovados a retenção e o

oferecimento do rendimento à tributação, mesmo que em anos-calendário diversos.” Deve ter seguimento o recurso, portanto, com relação a esta matéria.

O apontado descasamento entre o momento em que ocorrem as retenções de IRRF sobre as operações financeiras e o momento em que as correspondentes receitas são contabilmente registradas, trata-se de tema que exaurimos alhures e, conforme vimos, envolve normalmente situações de aparente omissão de receita à tributação, que não está relacionado à questão objeto do caso em tela.

Na espécie, embora se trate de aplicações financeiras de renda fixa - código de arrecadação nº 3426 -, ao compulsarmos o comprovante anual de retenção, às fls. 68, e extratos do livro Razão, às fls. 70/71, que comprovam a existência do crédito questionado, verifica-se que o total é resultado do **somatório de retenções concretizadas ao longo dos meses de 2001**. Ou seja, não se trata de situação, conforme destacado no voto reportado, em que *“a pessoa jurídica auferiu rendimentos e os reconheceu contabilmente segundo o regime de competência, integrando-os ao lucro líquido a partir do qual é apurado o lucro real e o imposto de renda devido, mas somente em momento futuro sofre a retenção na fonte do imposto de renda sobre tais rendimentos”*.(g.n.)

Destarte, conforme precisão do acórdão vergastado, o pleito do Recorrente vai de encontro ao preceituado no art. 1º, combinado com o art. 2º, § 4º, inciso III, ambos da Lei nº 9.430/96¹⁴, quer dizer, ao calcular o saldo do imposto de renda a pagar ou eventual saldo negativo apurado em 2002, buscou indevidamente abater do montante devido, os valores de imposto de renda que foram recolhidos na fonte em 2001, ou seja, deduzir os tributos que foram retidos ao longo de 2001, das receitas que fizeram parte da base de cálculo do lucro real de 2002.

A sobredita acepção está em consonância com a jurisprudência administrativa prevalente das Câmaras Baixa e Alta deste Tribunal, conforme ementas abaixo transcritas e por nós grifadas:

¹⁴ Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei.

(...)

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 dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pela art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30, 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

§ 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:

(...)

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

IRRF PAGO SOBRE RENDIMENTOS AUFERIDOS POR FILIAL DOMICILIADA NO EXTERIOR E OFERECIDOS À TRIBUTAÇÃO NO BRASIL. POSSIBILIDADE DE CÔMPUTO NO SALDO NEGATIVO.

*O IRRF pago no Brasil sobre rendimentos remetidos para filial domiciliada em paraíso fiscal, cujo lucro foi aqui oferecido à tributação, é passível de aproveitamento na apuração do IRPJ da contribuinte (controladora), ainda que esta não apure lucro real positivo, compondo, assim, o **Saldo Negativo do período**. (Acórdão nº 9101-005.957 – CSRF / 1ª Turma. Sessão de 07/02/2022)*

CSLL. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO. IRRF. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. RECONHECIMENTO.

*Comprovado nos autos pelos assentamentos contábeis da empresa que ofereceu o **direito creditório de IRRF refletido no saldo devedor de IRPJ** exonera-se, por reflexo necessário, o crédito tributário lançado referente a compensação indevida. (Acórdão nº 1803-002.257 – 3ª Turma Especial. Sessão de 30/07/2014)*

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. IRRF. SALDO NEGATIVO IRPJ.PROVA.

*Constatado nos autos o **valor de IRRF a ser computado no Saldo Negativo de IRPJ do período**, reconhece-se o direito creditório no valor apurado e homologa-se a compensação pleiteada até o limite do crédito. (Acórdão nº 1801-001.484 – 1ª Turma Especial. Sessão de 11/06/2013)*

COMPENSAÇÃO – IRRF – SALDO NEGATIVO DE IRPJ.

***Comprovada a efetiva retenção de IR, e desde que computado saldo negativo de IRPJ na apuração anual**, é de se reconhecer o direito à compensação do saldo negativo, na forma da lei. Uma vez discrepantes os montantes informados em DIPJ e em DIRF, pode a autoridade fiscal firmar o cálculo na fonte mais verossímil, não lhe sendo lícito, contudo, adotar critério sincrético, tendente apenas a minorar o direito creditório do contribuinte. (Acórdão nº 1803-001.452 – 3ª Turma Especial. Sessão de 08/07/2010)*

Inquestionavelmente, trata-se de erro de direito não passível de legitimação.

Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

Assinado Digitalmente

Raimundo Pires de Santana Filho