



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10680.005966/2003-36
Recurso nº 179.622 Voluntário
Acórdão nº **1803-00.542 – 3ª Turma Especial**
Sessão de 5 de agosto de 2010
Matéria IRPJ
Recorrente Msa Infor Sistema e Automação Ltda.
Recorrida Fazenda Nacional

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

IRRF. COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO. NOTAS FISCAIS
DESACOMPANHADAS DOS EXTRATOS BANCÁRIOS.
INSUFICIÊNCIA.

Notas fiscais, desacompanhadas dos extratos bancários, não são elementos de prova suficientes para demonstrar a retenção na fonte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes – Presidente e Relatora.

EDITADO EM: 23/11/2010

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Selene Ferreira de Moraes, Benedicto Celso Benício Júnior, Walter Adolfo Maresch, Marcelo Fonseca Vicentini, Sérgio Rodrigues Mendes, Luciano Inocência dos Santos.

Relatório

Trata-se de declaração de compensação de saldo negativo de IRPJ, relativo ao ano de 2002, no montante total de R\$ 205.462,01.

A autoridade administrativa reconheceu parcialmente o direito creditório, com base nos seguintes argumentos (fls. 516/522 - volume III):

- Para o reconhecimento do IRRF utilizado na DIPJ, foram considerados somente as informações prestadas em DIRF, haja vista que o contribuinte não apresentou os comprovantes de retenção solicitados, documentos estes, necessários para o reconhecimento destes créditos - de acordo com as disposições do RIR Dec. 3000/99 – art 943 - § 2º.
- Da documentação enviada – fls 164 a 247, foram acrescentados aos valores de IRRF inicialmente apurados em DIRF, os seguintes valores: R\$ 16.966,23; R\$ 237.893,08 e R\$ 1.281,99, valores cujas retenções foram efetuadas em nome das filiais (19.138.940/0004-12 e 19.138.940/0005-01) – vide tela resumo da DIRF fls.463 a 465.
- Foi glosado o valor de R\$ 29.949,81, referente às parcelas de IRRF não comprovadas mediante informações prestadas em DIRF ou mediante comprovantes de retenção.

Irresignada com a exigência, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, em que alegou em síntese que:

- a) Faz jus ao direito creditório de saldo negativo de IRPJ consignado na Declaração de Informações Econômico-Fiscais — DIPJ do ano-calendário de 2002 de nº 0833526, fls. 116/122.
- b) Diz instruir os autos com todos os documentos que comprovam sua alegação, inclusive com planilhas, cópias das notas fiscais e Livro Razão, que comprovam de forma idônea o valor do Imposto de Renda Retido na Fonte — IRRF por ela utilizado. Esclarece que a escrituração contábil faz prova em seu favor (art. 244 CPC).

A Delegacia de Julgamento julgou improcedente a manifestação, com base nos seguintes fundamentos (fls. 856/862 – volume IV):

- a) Examinado os documentos apresentados pela requerente, verifica-se IRRF por ela pleiteado na sua integralidade. Cabe ressaltar que as cópias das notas fiscais e a cópia do Livro Razão não são instrumentos hábeis a comprovar a retenção de IRRF. A requerente não apresenta os Comprovantes Anuais de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte. Logo não cabe razão à reclamante.
- b) Em relação aos pagamentos efetuados por órgãos públicos federais, código de arrecadação nº 6190, o valor retido que pode ser deduzido como antecipação do IRPJ devido a título de IRRF equivale a 4,80% (quatro inteiros e oitenta centésimos por cento) do rendimento bruto (Instrução Normativa SRF nº 480, de 15 de dezembro de 2004).
- c) Todos os valores constantes nas DIRF, fls. 138/141 e 837/849 e aqueles efetivamente recolhidos (código de arrecadação nº 2362), fls. 135 e 833/83, na sua integralidade, já foram considerados por ocasião do reconhecimento do direito creditório no valor de R\$175.476,20 a título de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002, constante Despacho Decisório do DRF/BHE.

Contra a decisão, interpôs a contribuinte o presente Recurso Voluntário, em que, tece as seguintes considerações:

- a) A recorrente apresentou documentação suficiente para a apuração objetivada: i) detalhamento em planilhas; ii) cópias de todas as Notas Fiscais do período, utilizadas para o DIPJ; iii) razão contábil das contas Clientes, Aplicações, Imposto de Renda sobre Faturamento e Imposto de Renda sobre Aplicações Financeiras.
- b) A documentação apresentada, conforme se constata, constitui comprovante da retenção efetivada em seu nome pela fonte pagadora — embora por esta não emitido, atendendo, para todos os efeitos legais, a função de prova exigida em Lei, restando documentalmente comprovada a situação que enseja à manifestante a compensação pretendida.
- c) A escrituração contábil, desenvolvida na forma da Lei, é apta a fazer prova no processo administrativo fiscal, como já reconheceu a Receita.
- d) O princípio da instrumentalidade processual, previsto na legislação processual brasileira, deve ser observado nesse caso, nos termos do art. 244 do CPC.
- e) Dessa forma, não resta qualquer dúvida que a verdade material é o Princípio Objetivo Maior do processo administrativo fiscal, pois garante a defesa dos interesses da Fazenda e dos Contribuintes, devendo ser examinados os documentos trazidos aos autos pelo contribuinte, livros obrigatórios exigidos pela legislação em vigor, aptos e suficientes a substituir os inicialmente exigidos pela Administração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro SELENE FERREIRA DE MORAES

A contribuinte foi cientificada por via postal, tendo recebido a intimação em 20/01/2009 (AR de fls. 864). O recurso foi protocolado em 19/02/2009, logo, é tempestivo e deve ser conhecido.

O cerne da questão a ser decidida no presente gira em torno dos elementos probatórios relativos ao imposto de renda retido na fonte.

A recorrente considera suficiente para a comprovação da retenção as notas fiscais e a escrituração contábil, ao passo que a decisão recorrida entende que o documento hábil a demonstrar o IRRF é o “Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte”.

A norma geral relativa ao instituto da compensação tributária é o art. 170 do CTN:

“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 certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.”

Ao comentar o aludido artigo em sua obra, *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª. Edição, Forense, pág. 574, ALIOMAR BALEEIRO preleciona:

*“O CTN, art. 170, acolheu a compensação nas condições e sob as garantias que estipular a lei ou que ela cometer à estipulação da autoridade em caso concreto. Nesta última hipótese abre-se ao agente público certa dose de **discricionarismo administrativo**, para apreciar a oportunidade, a conveniência e o maior ou o menor rigor de condições e garantias”. (negritamos)*

Mais adiante, na mesma obra e página citada, prossegue o saudoso jurista:

“A compensação dos Códigos Civil e Comercial é modalidade de pagamento compulsório ou de extinção compulsória da dívida, no sentido de que o devedor pode forçar o credor a aceitá-la, retendo o pagamento ou lhe apondo como defesa o próprio crédito à ação de cobrança acaso intentada.

No Direito Fiscal, a compensação é condicionada ao discricionarismo do Tesouro Público.

Mas o sujeito passivo só poderá contrapor seu crédito ao crédito tributário, como direito subjetivo seu, nas condições e sob as garantias que a lei fixar”. (negritamos)

O art. 170 do CTN é claro ao determinar como requisitos a certeza e a liquidez dos créditos a serem compensados. Em conseqüência, se não há a certeza da existência de que os pagamentos são devidos, ou se estes não são líquidos, não é possível a compensação. Nesse aspecto, cabe lembrar o que já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

“É desarrazoado entender-se que a lei tributária possa ser interpretada, isoladamente, inobservados os princípios gerais do direito tributário inscritos no CTN e na Constituição Federal.(...)”

Efetivamente, o crédito do contribuinte, para ensejar a compensação há de se revestir dos atributos de liquidez e certeza. Esse requisito constitui exigência do art. 170 do CTN e que não foi afastado pela Lei 8.383/91, em face da hierarquia das leis.(...)”

Ademais, o crédito para se revestir dos atributos de liquidez e certeza, há, de antemão, de ser quantificado, com a especificação ou indicação da quantia exata, da importância certa e determinada. Não são compensáveis créditos indicados aleatoriamente, sob alegação de que o tributo (ou a contribuição) foi pago indevidamente, em determinado período. Considera-se líquida, afiançam os juristas, a dívida que se determina pela natureza, qualidade e quantidade, a que se expressa através de número certo ou de uma cifra. Se a obrigação depende de prévia apuração ou liquidação (ou verificação pelos meios regulares de direito) deixará de ser

líquida e não autorizará a compensação.' (Washington de Barros Monteiro, Direito das Obrigações, pág. 309). Assim, para haver compensação, em qualquer de suas modalidades, o contribuinte deve indicar o crédito em quantia certa e determinada, sendo imprestável para tal fim pretender o benefício sob color de haver, em determinado período, efetuado recolhimentos indevidos."

(STJ, 1ª Turma, Resp nº 108.619/SC, j. em 20/02/97, v.u., extratos do voto do Rel. Min. DEMÓCRITO REINALDO. O acórdão foi publicado no DJ de 24/03/97)

Tecidas essas considerações, verificamos, pois, que para ter direito à compensação não basta o sujeito passivo da relação jurídico-fiscal entender que pagou ou recolheu o tributo ou a contribuição federal indevidamente ou a mais que o devido, necessitando que o seu **respectivo crédito tenha sido reconhecido pela Administração Fazendária ou por decisão judicial com trânsito em julgado**, tendo em vista que os preceptivos legais estudados exigem, para que seja possível a compensação, que o crédito do sujeito passivo contra o Fisco seja líquido e certo.

Por outro lado, após a verificação da liquidez e certeza do crédito, o contribuinte tem direito, pelo menos, à restituição dos valores recolhidos indevidamente aos cofres públicos, nos termos do art. 165 do CTN:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.”

Ao verificar a liquidez e certeza do direito creditório objeto do presente pleito a autoridade administrativa aplicou a norma do art. 55, da Lei nº 7.450/1985, que assim dispõe:

“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”.

Em consonância, glosou o montante do imposto de renda retido na fonte em relação ao qual não foi apresentado o comprovante de retenção.

O art. 244 do CPC, mencionado pela recorrente, possui o seguinte teor:

“Art. 244. Quando a lei prescrever determinada forma, sem cominação de nulidade, o juiz considerará válido o ato se, realizado de outro modo, lhe alcançar a finalidade.”

Pergunta-se: qual a finalidade do art. 55?

O comprovante de rendimentos emitido no nome do contribuinte pela fonte pagadora apenas demonstra a retenção. Ele não demonstra o efetivo recolhimento do tributo. Assim, é perfeitamente possível ocorrer a restituição de tributo não recolhido aos cofres públicos, bastando para isso que o contribuinte que sofreu o encargo financeiro do tributo apresente o comprovante.

Por outro lado, a legislação atribui à fonte pagadora dos rendimentos a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, mas eventual direito creditório decorrente de pagamento indevido apenas pode ser restituído a quem comprovar que assumiu o referido encargo, nos termos do art. 166, do CTN:

“Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la”.

Ora, a prova do ônus do encargo financeiro do tributo também pode ser efetuada pelas notas fiscais, acompanhadas dos extratos bancários, para demonstrar o recebimento dos valores líquidos do imposto de renda na fonte nelas indicados.

Certamente o objetivo do art. 55 não foi impedir o reconhecimento da liquidez e certeza de um direito creditório, quando, por meio de outros elementos de prova, que não o expressamente previsto na lei, restar evidenciada a existência da retenção, ou seja, que o contribuinte efetivamente assumiu o encargo financeiro do tributo. Sua finalidade é tornar obrigatória a comprovação da retenção para fins de compensação do tributo na declaração de rendimentos.

A interpretação sistemática de todos os dispositivos legais citados nos conduz à convicção de que deve ser admitida a compensação do imposto retido na declaração de rendimentos, mesmo na ausência de comprovante emitido pela fonte pagadora, se restar comprovado por outros meios de prova que o contribuinte suportou o encargo financeiro do tributo.

Voltando ao caso concreto, passamos a analisar os elementos trazidos pela recorrente, quais sejam, notas fiscais e razão contábil das contas Clientes, Aplicações, Imposto de Renda sobre Faturamento e Imposto de Renda sobre Aplicações Financeiras.

O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se referiram atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial, nos termos do art. 4º do Decreto-lei nº 486/1969.

A escrituração contábil, acompanhada dos documentos que lhe deram suporte, é que faz prova a favor do contribuinte.

Se é certa a admissibilidade de outros meios de prova para demonstrar a retenção, também é fato que as notas fiscais, desacompanhadas dos extratos bancários, é documentação insuficiente para provar que a contribuinte assumiu o ônus financeiro do tributo.

Ao admitirmos as notas fiscais, acompanhadas dos extratos bancários, a fim de comprovar o recebimento dos valores líquidos do imposto de renda na fonte nelas indicados, não estamos descumprindo o art. 55 da Lei nº 7.450/1985. Ao contrário, estamos aplicando integralmente o seu conteúdo normativo, ao interpretá-lo em consonância com sua finalidade, qual seja, a de permitir a compensação do imposto retido, mediante a comprovação da efetiva retenção.

Não merece acolhida a afirmação de que os elementos trazidos aos autos são suficientes para corroborar seu pleito.

O Código de Processo Civil estabelece em seu art. 333, incisos I e II, a quem incumbe o ônus da prova:

“Art. 333. O ônus da prova incumbe:

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

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

No presente caso, a “autora” não se desincumbiu de seu ônus.

Arruda Alvim, em sua obra “Manual de Direito Processual Civil”, assim se manifesta sobre as consequências do descumprimento do ônus da prova:

“De um modo geral, podemos dizer que, recaindo sobre uma das partes o ônus da prova relativamente a tais e quais fatos, não cumprindo esse ônus e inexistindo nos autos quaisquer outros elementos, pressupor-se-á um estado de fato contrário a essa parte. Assim, quem devia provar e não o fez perderá a demanda.” (ALVIM, Arruda. Manual de direito processual civil, volume 2: processo de conhecimento, 11. ed.rev., ampl. e atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007).”

Ante todo o exposto, nego provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Selene Ferreira de Moraes

