



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10735.722012/2012-08
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-005.997 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de julho de 2023
Recorrente PERSONAL SERVICE RECURSOS HUMANOS E ASSESSORIA EMPRESARIAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL)

Exercício: 2007

VÍCIO INSANÁVEL - NECESSIDADE DE LAVRATURA DE AUTO DE INFRAÇÃO

A Lei 9.430/96 prevê que a declaração de compensação é instrumento hábil e suficiente para a cobrança de débitos advindos da compensação. Não há, pois, necessidade e nem previsão legal para lavratura de auto de infração, não havendo que se falar em vício no processo.

VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

A Recorrente não é obrigada a fiscalizar a fonte pagadora acerca das retenções que devem ser efetuadas por esta fonte. Sua obrigação é possuir os documentos necessários a permitir a compensação dos tributos retidos, no caso, o informe de rendimentos. Não há, portanto, violação ao princípio da legalidade em se exigir que o contribuinte faça prova das retenções que sofreu, seja apresentando o informe seja demonstrando com documentação hábil e idônea a retenção sofrida.

BIS IN IDEM

Para que haja bis in idem é necessário que se prove que houve a retenção na fonte dos tributos que se pretende compensar. No entanto, não cabe falar em pagamento em dobro sem ter comprovado, por meios hábeis e idôneos, que sofreu as referidas retenções. Sem essa prova, é como se não tivessem ocorrido, sendo devidas, portanto, as compensações que fez com base nessas retenções.

RESPONSABILIDADE DO TOMADOR DE SERVIÇOS PELO RECOLHIMENTO DOS VALORES RETIDOS

A responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento dos tributos não é ilimitada. O Parecer Normativo 1/2002 prevê que “quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, (...) e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.” Portanto, cabe ao beneficiário se certificar de que a retenção, de fato, ocorreu, exigindo o

informe de rendimentos ou possuindo documentação hábil a comprovar a retenção.

DA COMPROVAÇÃO DOS VALORES RETIDOS E DO SALDO DISPONÍVEL A UTILIZAR

Para com comprovar os valores retidos, além dos informes de rendimento, deve ser consultada a DIRF - procedimento seguido pela DRJ - sendo essencial a empresa apresentar informações contábeis (Livro Diário), extratos bancários e documentos fiscais que mostrem a tributação da receita.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Efigênio de Freitas Junior, Jeferson Teodorovicz, Fabio de Tarsis Gama Cordeiro, Fredy José Gomes de Albuquerque, Jose Eduardo Genero Serra, Viviani Aparecida Bacchmi, Thais de Laurentiis Galkowicz e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente)

Relatório

O Relatório do despacho decisório (efls 75) nos conta que se trata de DCOMP onde é utilizado saldo negativo de CSLL, relativa ao 2º trimestre de 2007, no valor de R\$ 445.541,16.

A composição do saldo negativo é retenção na fonte de CSLL, sendo que a CSRF confirmada remonta em R\$ 484.616,35 (R\$ 456.160,31 + R\$ 28.456,04), não restando confirmado o montante de R\$ 14.403,45.

A Manifestação de Inconformidade (efls. 92) defende que as retenções foram efetivadas e descontadas das respectivas notas fiscais de prestação de serviços.

Esse posicionamento do Fisco afrontaria o princípio da legalidade, pois a legislação não vinculou o direito ao crédito somente com a confirmação dos recolhimentos dos valores retidos pelos tomadores. Caracterizaria, outrossim, bis is idem, pois a Recorrente já teria

feito a antecipação do tributo e agora está sendo compelida a recolher novamente tributo sobre o mesmo fato gerador.

O Despacho Decisório seria nulo em virtude da ausência de intimação da Recorrente para prestar informações.

O mesmo despacho decisório glosou retenções efetivadas em notas fiscais de prestação de serviços no ano-calendário 2007, culminando com o não reconhecimento de parcela do direito creditório pleiteado e, por conseguinte, com a não homologação de parte das compensações realizadas e devidamente declaradas. Contudo, haveria vício insanável no procedimento adotado pela autoridade administrativa, pois, ainda que fosse possível a realização das glosas em questão, deveria, necessariamente, ter havido prévia lavratura de auto de infração.

Sendo confirmado o entendimento da RFB, a Recorrente que antecipou os tributos através do desconto em nota fiscal de prestação de serviços, não poderá considerá-los como antecipação para cálculo tributo devido no mês, verdadeiro *bis in idem*.

Ademais, o tomador dos serviços seria o único responsável tributário pelo recolhimento do valor retido.

Também se esforça por provar que os valores retidos foram devidamente comprovados. E pede conversão do julgamento em diligência.

Às efls. 247, a DRJ julgou improcedente a manifestação de inconformidade, rebatendo os tópicos suscitados pela Recorrente. Afasta o ofensa ao direito de defesa quando descreve o processo administrativo relacionado à compensação, que permite defesa na fase de manifestação de inconformidade.

Sobre os débitos terem que ser cobrados por auto de infração, cita legislação, menciona que a Declaração de Compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.

No caso da responsabilidade pela retenção, esclarece que até determinado momento é da fonte pagadora, mas após a apuração do tributo, momento em que poderia ser deduzido eventual valor retido, exige-se do contribuinte.

Alerta que, a falta dos respectivos comprovantes de rendimento pode ser suprida pelas informações prestadas pelas fontes pagadoras nas competentes Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – DIRF. Ambos seriam, em princípio, instrumentos hábeis a atestar o pagamento do rendimento e a sua natureza, assim como as retenções de fonte efetivadas pelas fontes pagadoras responsáveis pelo recolhimento do imposto devido.

Não foram apresentados os comprovantes de rendimento. Não há as notas fiscais, extratos financeiros e registros contábeis para demonstrar a “efetiva” retenção do tributo pelas fontes pagadoras. Em sua manifestação, a interessada não apresentou nenhum outro documento capaz de comprovar a efetiva retenção, demonstrando estar inexatas as informações utilizadas pela Autoridade Fiscal. Tais provas deveriam ser apresentadas na defesa.

O Recurso Voluntário é apresentado às efls. 277 e repete argumentos da manifestação de inconformidade: necessidade de lavratura de auto de infração; violação ao

princípio da legalidade, que não seria a obrigatoriedade do contribuinte fiscalizar a retenção na fonte feita pelas fontes pagadoras.

O Bis in idem, no caso específico da Recorrente, que optou pelo recolhimento anual da CSLL, apurou saldo negativo que poderá ser descaracterizado em virtude do inconstitucional entendimento da Impugnada, pois se as retenções não foram consideradas, a Recorrente será compelida a recolher a diferença apurada entre os valores que foram considerados como antecipação para cálculo do tributo.

No fim, alega o fato de a responsabilidade pela retenção ser do tomador de serviços, além dos valores retidos serem comprovados pela contabilidade.

Voto

Conselheiro Viviani Aparecida Bacchmi, Relator.

O Recurso é tempestivo e dotado dos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.

Trata-se de processo de compensação não homologada em virtude, especialmente, das retenções na fonte não comprovadas. Na sua defesa, a Recorrente alega a mesma linha argumentativa da impugnação, que foram divididas nos tópicos abaixo:

1. Necessidade de lavratura de auto de infração – vício insanável

Para a Recorrente, em virtude do art. 142 do CTN e da IN/RFB nº 77/98¹, a RFB deveria ter lavrado um auto de infração para lançar os valores considerados compensados indevidamente.

No caso de compensações, contudo, valem as regras do art. 74 da Lei nº 9.430/96 e INs sobre o tema. A própria Lei prevê o seguinte:

“Art. 74. (...)

§ 6º A declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados.”

Portanto, quando se trata de tributos compensados via declaração de compensação, a própria declaração é o instrumento por meio do qual se formaliza a cobrança de débitos. Não há necessidade nem previsão que substitua a declaração de compensação por auto de infração.

¹ Art. 2º (...)

§ 1º Quando da alteração dos dados informados nas declarações das pessoas físicas ou jurídicas e do ITR, ou na DCTF, resultar apenas a redução do imposto a compensar ou a restituir ou de prejuízo fiscal, as irregularidades serão objeto de auto de infração, sem o acréscimo de multa.

A IN citada pela Recorrente não trata de procedimento de compensação, ela trata de alteração de dados informados em declarações que resultar em redução de imposto, cujo lançamento se fará por auto de infração. Não se aplica ao caso, portanto.

No caso, há procedimento determinado em lei no caso de apuração de tributos devidos em caso de compensação: a própria declaração servirá de instrumento para a cobrança.

Nenhum reparo no procedimento do Fisco.

2. Violação ao princípio da legalidade

A Recorrente alega que ao não homologar a compensação realizada pela Recorrente sob o argumento de que parte das retenções não foram confirmadas, nasce uma obrigação, consubstanciada em fiscalizar se o tomador dos serviços cumpriu sua obrigação de recolher os valores retidos.

A forma como a Impugnada pretende impor para deferir o direito à compensação dos valores retidos afrontaria o princípio da legalidade. Com base no princípio da legalidade, não se pode admitir que a Recorrente cumpra obrigações acessórias (fiscalizar, antes de efetuar a compensação, se o tomador dos serviços recolheu os valores retidos) sem previsão na lei, bem realizar atribuição que é exclusivamente da autoridade fiscal.

As retenções sofridas na fonte deveriam ser consideradas antecipação do devido, nos termos da Lei nº 10.833/03 e IN/RFB 475/04, não havendo na legislação vinculação do direito a dedução dos valores retidos à confirmação de que os mesmos foram recolhidos pelos tomadores, bem como não há determinação de que a Recorrente fiscalize o recolhimento antes de efetuar o abatimento.

Sobre o tema, a legislação sobre retenção na fonte determina que:

Decreto 3.000/99 (vigente à época dos fatos)

“Art. 941. As pessoas físicas ou jurídicas que efetuarem pagamentos com retenção do imposto na fonte, deverão fornecer à pessoa física beneficiária, até o dia 31 de janeiro, documento comprobatório, em duas vias, com indicação da natureza e do montante do pagamento, das deduções e do imposto retido no ano-calendário anterior, quando for o caso.

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](#) “

Isso significa que a fonte pagadora (o prestador do serviço) é obrigado a fornecer o informe de rendimentos (comprovante de retenção) ao beneficiário, a fim de que este possa compensar o imposto retido. Para compensar o imposto retido, o beneficiário deve possuir o informe de rendimentos.

Assim sendo, o cuidado que o beneficiário dos rendimentos deve ter é exigir, do tomador do serviço (fonte pagadora), o informe de rendimentos. O beneficiário não é obrigado a fiscalizar a fonte pagadora para verificar se reteve o imposto na fonte, mas deve exigir dele o informe, documento obrigatório a ser remetido anualmente aos beneficiários de rendimento.

Há uma flexibilização por parte dos órgãos fiscalizadores e julgadores que, mesmo sem informe de rendimentos, consideram as retenções na fonte fazendo consultas aos sistemas de DIRF da própria RFB. Durante o julgamento de casos de compensação de tributos retidos na fonte, quando não há comprovantes de retenção, os julgadores aceitam, em observância ao princípio da verdade material, documentos contábeis e fiscais que comprovem a retenção.

No caso em tela, o que a DRJ queria eram documentos contábeis e fiscais, que ele relacionou, que pudessem comprovar a retenção na fonte. Não se falou, em nenhum momento, em qualquer ingerência na realidade tributária do prestador de serviço. Não se exigiu fiscalização da fonte pagadora, mas que a própria Recorrente tivesse os documentos necessários a provar seu direito, já não juntou os informes de rendimento.

Portanto, não há que se falar em ofensa ao princípio da legalidade, mas em estrito cumprimento da legislação vigente.

3. **Bis in Idem**

O *bis in idem* ocorreria porque a Recorrente já teria sido tributada quando teve a retenção dos tributos em nota fiscal de prestação de serviços, sendo impedida de efetuar o abatimento, inclusive determinando que efetuasse novamente o recolhimento do tributo.

No caso específico, como a Recorrente optou pelo recolhimento anual da CSLL, apurou saldo negativo que pode ser descaracterizado, pois se as retenções não forem consideradas, a Recorrente será compelida a recolher a diferença apurada entre os valores que foram considerados como antecipação para cálculo do tributo.

Essa é uma questão relativa ao mérito, pois pressupõe que está se considerando a compensação como indevida. Mas se confirmada a não homologação da compensação, o que ocorrerá não é *bis in idem*, já que não comprovada as retenções, é como se não tivessem ocorrido. Se não ocorridas, a cobrança que se faz agora representa o primeiro pagamento que se fará dos tributos indevidamente compensados, não havendo que se falar em duplicidade do pagamento.

A Recorrente fala de pagamento em dobro, sem ter comprovado, por meios hábeis e idôneos, que sofreu as referidas retenções. Sem essa prova, é como se não tivessem ocorrido, sendo devidas, portanto, as compensações que fez com base nessas retenções.

Portanto, só haveria que se falar em *bis in idem* se as retenções tivessem sido efetivamente comprovadas, existindo já um crédito a favor da empresa e o Fisco querendo cobrar novamente o mesmo valor como não compensado.

Não parece ser o que ocorreu, pelas provas juntadas aos autos, conforme comentado anteriormente e na sequência. Por isso, concordamos com a teoria do *bis in idem* e

também somos contrários a sua ocorrência, mas, na prática, não foi o que ocorreu no caso concreto.

4. Responsabilidade das fontes pagadoras

“O art. 30 e seguinte da Lei 10.833/03 coloca os tomadores de serviço como sendo os únicos responsáveis, na condição de substituto, pelo recolhimento da exação.”, esclarece a empresa. Seria a chamada substituição tributária para frente, permitida pela CF/88, referendada pelo STF e prevista no CTN.

Para a Recorrente, o tomador de serviços passou a ser o único sujeito passivo da obrigação tributária, razão pela qual a exigência de confirmação de recolhimento dos valores retidos para homologar a compensação efetivada pela Recorrente não subsistiria.

Por meio da análise das DIRFs, a autoridade fiscal teria confirmado as retenções pelas fontes pagadoras, mas não foram confirmadas as teria encontrado.

Solicita, então, que os valores retidos sejam cobrados dos tomadores e as compensações sejam homologadas.

De fato, a responsabilidade pela retenção na fonte é da fonte pagadora, mas há um limite a essa responsabilidade quando se trata de utilização dos valores retidos para compensação.

O Parecer Normativo COSIT nº 1/2002 corrobora o entendimento da responsabilidade pela retenção e recolhimento ser da fonte pagadora. Mas também determina até que momento perdura essa responsabilidade:

Quando a incidência na fonte tiver a natureza de antecipação do imposto a ser apurado pelo contribuinte, a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção e recolhimento do imposto extingue-se, (...), e, no caso de pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual.

Portanto, a responsabilidade da fonte pagadora não é eterna; ela perdura até a data em que a PJ está obrigada a apurar o tributo, no encerramento do período de apuração deste. Só isso já enfraquece a tese e que a responsabilidade é sempre da fonte pagadora, em qualquer momento.

Além disso, quando se trata de compensação de tributo retido na fonte, já foi comentado neste Voto que a fonte pagadora deve fornecer comprovante de retenção e o beneficiário deve manter tal comprovante em seu poder para poder compensar referido tributo.

Vejamos novamente:

“Art. 941. As pessoas físicas ou jurídicas que efetuarem pagamentos com retenção do imposto na fonte, deverão fornecer à pessoa física beneficiária, até o dia 31 de janeiro, documento comprobatório, em duas vias, com indicação da natureza e do montante do pagamento, das deduções e do imposto retido no ano-calendário anterior, quando for o caso.

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](#) “

Assim, por mais que o beneficiário não tenha, num primeiro momento, responsabilidade pela retenção, ele deve exigir o informe de rendimentos para poder compensar o tributo retido.

Ainda assim, os julgadores flexibilizam a análise e, na ausência do comprovante, exigem provas hábeis e idôneas que comprovem a retenção, compostas por documentação contábil e fiscal que demonstre a efetiva retenção. Foi nesse sentido que o fiscal buscou, dentre os documentos juntados pela empresa (notas fiscais, extratos financeiros e registros contábeis) provas da efetiva retenção. Não encontrou.

Por isso, apesar da responsabilidade primária pela retenção ser da fonte pagadora (o prestador de serviços), essa responsabilidade dura até que o beneficiário tenha que tributar os rendimentos correspondentes. Além disso, deve-se levar em conta a responsabilidade do beneficiário em exigir o informe de rendimentos ou de possuir a documentação que comprove cabalmente a retenção.

5. Comprovação do valor retido e do saldo disponível utilizado na compensação

A Recorrente junta DIPJ e DIRFs para comprovar o saldo retido na fonte (saldo negativo apurado e compensado).

Não só isso. a Recorrente entende ter comprovado por meio de todas as notas fiscais emitidas, as retenções sofridas, o tomador do serviço que reteve a contribuição e seu CNPJ, fatos que comprovam cabalmente o saldo negativo aqui debatido.

A Recorrente informou, outrossim, que é possível que o tomador não tenha informado corretamente as retenções sofridas (DIRF) ou não recolhido o valor retido, fato que poderia ser averiguado pela RFB.

Conforme já comentado em tópicos anteriores, a prova da retenção da fonte se faz com o informe de rendimentos. Na ausência deste, a própria DRJ explicou a Recorrente “*deveria apresentar outros registros contábeis, como os lançamentos na conta caixa, bancos ou clientes (ativo circulante), amparado, inclusive, pelo Livro Diário — o qual deve ser autenticado na Junta Comercial — para demonstrar exatamente os valores líquidos recebidos, permitindo verificar assim a efetiva retenção do tributo. Eventual extrato bancário, com dados coincidentes em datas e valores, enrobusteceria a prova, tornando a capaz e idônea para a exposição da verdade material. Mesmo que houvesse a vinculação das notas fiscais com dados coincidentes em datas e valores com os lançamentos contábeis em conta de receita, não haveria como ter certeza da efetiva “retenção” do tributo. Falta a complementação dos documentos, a fim de se comprovar o recebimento líquido dos recursos*”

Os registros contábeis apresentados e checados pela DRJ só demonstrariam o lançamento pelo valor bruto. A Autoridade Fiscal considerou as informações declaradas em DIRF pelas fontes pagadoras e, ainda assim, não confirmou todas as retenções.

Portanto, analisada toda a documentação, inclusive a DIRF, conclui-se que a empresa não logrou êxito em comprovar o seu crédito advindo da retenção.

Não adianta alegar responsabilidade da fonte pagadora, dizer que notas fiscais provam a retenção, se não tiver a parte as provas de que sofreu efetivamente a retenção.

Por isso, não é possível corroborar o crédito da empresa.

DISPOSITIVO

Nesse cenário, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Viviani Aparecida Bacchmi