



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.914003/2011-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº **1003-003.718 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária**
Sessão de 06 de julho de 2023
Recorrente RADIO EXCELSIOR LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2006

NULIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos.

DIREITO SUPERVENIENTE. IRRF. SÚMULAS CARF NºS 80 E 143.

O sujeito passivo tem direito de deduzir o imposto retido pelas fontes pagadoras, incidente sobre receitas auferidas e oferecidas à tributação, do valor do imposto devido ao final do período de apuração, ainda que não tenha o comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora (informe de rendimentos), desde que consiga provar, por quaisquer outros meios ao seu dispor, que efetivamente sofreu as retenções que alega.

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao interessado a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional (art. 170 do Código Tributário Nacional).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, ante os documentos carreados aos autos e aplicação das determinações das Súmulas CARF nºs 80 e 143, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp, devendo o rito processual ser retomado desde o início. Destaque-se que a Unidade de Origem deverá considerar em sua investigação todas as provas colacionadas aos presentes autos devendo as compensações serem homologadas até o limite do crédito cuja liquidez e certeza forem devidamente constatadas e, se houver necessidade, intimar a Recorrente a prestar esclarecimentos ou complementar a produção de provas.

(documento assinado digitalmente)

Carmen Ferreira Saraiva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Márcio Avito Ribeiro Faria, Gustavo de Oliveira Machado, Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

Relatório

Trata o presente de recurso voluntário interposto em face de Acórdão nº 08-44.826, proferido pela 5ª Turma da DRJ/FOR, em 25 de outubro de 2018, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo integralmente o direito creditório pleiteado.

Por bem descrever o ocorrido, valho-me do relatório elaborado por ocasião do julgamento de primeira instância, a seguir transcrito, complementando-o ao final:

“Trata-se de Manifestação de Inconformidade apresentada contra Despacho Decisório nº 916059365, que **homologou parcialmente** a compensação declarada no PER/DCOMP nº 19994.52954.070507.1.3.02-4006, com saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2006, exercício 2007. Do crédito pleiteado de R\$ 1.308.121,57, foi reconhecido R\$ 1.218.417,61, com o qual se homologou a compensação no PER/DCOMP nº 15697.28663.270207.1.3.02-6059 (fls 13).

2. O crédito foi reconhecido em parte porque nem todos os impostos retidos (cód. 6190, 1708) pelas pessoas jurídicas às quais prestara serviço estão comprovados, conforme resumido neste quadro:

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	364.441,56	943.680,01	0,00	0,00	0,00	1.308.121,57
CONFIRMADAS	0,00	274.737,60	943.680,01	0,00	0,00	0,00	1.218.417,61

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 1.308.121,57 Valor na DIPJ: R\$ 1.308.121,57

Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 1.308.121,57

IRPJ devido: R\$ 0,00

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

Valor do saldo negativo disponível: R\$ 1.218.417,61

3. Cientificado do decisório em 08.04.2011 (fl 17), o contribuinte manifestou inconformidade em 06.05.2011 (fls 22/32), instruída com documentos de fls 46/410, na qual pede a homologação total da compensação, com base nos seguintes argumentos:

(...)

Para que não reste dúvidas de que os valores do IRRF referentes ao exercício de 2007 conferem exatamente com aqueles utilizados nos pedidos de compensação, a Requerente junta aos autos cópia de todos os documentos que demonstram de maneira inequívoca a integralidade das retenções realizadas a favor da Requerente (Doc. 02).

Comprovando a efetiva retenção dos valores, a Requerente junta aos autos cópia das notas fiscais emitidas no período, bem como dos extratos bancários e do relatório de recebimento de títulos em carteira.

A constatação da retenção dos valores apontados pela Requerente é bastante simples e por isso mesmo de fácil compreensão, basta para tanto verificar que os valores depositados a favor da Requerente, são resultado da diferença entre o valor da nota fiscal subtraído do valor dos impostos nela destacados.

A título de exemplo, segue abaixo pequeno quadro demonstrativo de algumas notas referentes à empresa Petróleo Brasileiro S/A:

Nota	Data	Valor nota	IRRF	COFINS	PIS	CSLL	Depósito
15486	02/01/2006	861,98	41,38	25,86	5,6	8,62	780,53
15496	02/01/2006	861,98	41,38	25,86	5,6	8,62	780,53
15495	03/01/2006	861,98	41,38	25,86	5,6	8,62	785,72
15648	10/01/2006	3.171,14	152,21	95,13	20,61	31,71	2.871,47

Realizado tal cálculo sobre todas as notas juntadas aos autos, o resultado será o exato valor constante nas PER/DCOMPs.

Desta forma, não se pode rejeitar a força da prova ora produzida que comprova os valores do IRRF retidos.

Havendo retenção, não resta dúvida da possibilidade de compensação de tais valores, uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento é da fonte pagadora e não do contribuinte.

Neste exato sentido assim determina o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002 (...)

4. Anexe as fls. 413 et seq. “

Por sua vez, a 5ª Turma da DRJ/FOR julgou improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado.

Inconformada, a Recorrente apresentou recurso voluntário com as seguintes alegações:

“(…)

III DA NULIDADE DO DA DECISÃO RECORRIDA

É completamente nula a r. decisão ora guerreado que julgou improcedente a manifestação de inconformidade e manteve integralmente o despacho decisório que não homologou as compensações realizadas pela ora Recorrente.

Conforme se verifica dos autos, a Recorrente teve sua compensação homologada apenas parcialmente em razão do não reconhecimento de parcelas de IRRF que compuseram o saldo negativo do IRPJ do exercício de 2007.

Para que restasse inequívoco o crédito pleiteado, a ora Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade juntando aos autos, a cópia das notas fiscais emitidas no período e os extratos bancários que comprovam que o valor foi recebido com os descontos dos tributos retidos na fonte.

Neste contexto, é importante destacar o trecho da decisão ora recorrida:

“14. Inicialmente, é mister alertar que a mera referência na nota fiscal a percentuais do imposto e das contribuições incidentes na fonte não constitui prova, mas apenas indício, do fato-retenção.

15. Por outro lado, os extratos bancários do contribuinte poderiam evidenciar o recebimento do preço pelo valor líquido do IRRF, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, quando se teria a comprovação da retenção referentemente a cada operação documentada em nota fiscal.

16. Assim, constitui prova bastante do fato retenção a nota fiscal da operação acompanhada do documento bancário que evidencie o recebimento do preço pelo valor líquido das retenções.

Ou seja, entende a decisão recorrida que os documentos hábeis para a comprovação do crédito da Recorrente seriam as notas fiscais e os documentos bancários que evidenciam o recebimento do preço pelo valor líquido das retenções.

TODOS ESSES DOCUMENTOS FORAM DEVIDAMENTE JUNTADOS AOS AUTOS !!!

Em seguida e justificando a improcedência da Manifestação de Inconformidade apresentada, a r. decisão afirma que não foi entregue planilha com o resumo dos aproximadamente 400 documentos entregues e que os documentos de fls. 52/55 estariam ilegíveis.

Ora, a própria decisão recorrida afirma que **“é possível, todavia, verificar uma ou outra conformidade individual, mas sem a possibilidade de extrapolar a conclusão.”**

Como se vê, os autos continham todas as informações necessárias para a correta análise do mesmo, e se a r. decisão recorrida entendeu que não seria dela a responsabilidade de analisar tais documentos, deveria ter – obrigatoriamente- determinado a realização de diligência.

Este é o mandamento do artigo 29, do Decreto 70.235/72. Veja-se:

Art. 29. Na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias.

Note-se que, **no presente caso, a Fiscalização Federal não cumpriu a sua obrigação legal de apurar a real existência do direito de crédito postulado pela Recorrente (busca da verdade material).**

Com efeito, bastaria a Fiscalização intimar a própria Recorrente para apresentar documentação comprobatória do crédito utilizado nas compensações em questão. E, quando já juntados os documentos em Manifestação de Inconformidade, deveria a Delegacia de Julgamento ter determinado a realização de diligência fiscal.

Isso porque, é obrigação da Autoridade Fiscal agir em conformidade com as determinações legais a que está submetida no exercício da sua função profissional, em especial ao artigo 142, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a **verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.**”* - Grifamos

Ora, tal dispositivo legal é claro ao impor às Autoridades Fiscais a obrigação de agir com o intuito de apurar a real existência de débito de natureza tributária, sendo certo que, conseqüentemente, em se tratando de operação de compensação, é dever da Fiscalização apurar de fato a existência do direito creditório alegado pelo contribuinte. (...)

Como se vê, a existência de elementos de convicção são robustas e suficientes para análise da matéria ou, na pior das hipóteses a determinação de diligências no sentido de que a Autoridade Fiscal as analisasse, sob pena de nulidade.

IV - DO MÉRITO

Como mencionado anteriormente, o cerne da questão são os pedidos de Compensação formulados pela Recorrente por meio do qual pretende a compensação de débitos de PIS e COFINS, com saldo negativo de IRPJ do exercício de 2007.

O Fisco, não reconheceu, no Despacho Decisório e no v. acórdão recorrido, a totalidade do crédito utilizado pela Recorrente, homologando apenas parcialmente as compensações pleiteadas.

Apresentada a competente Manifestação de Inconformidade pela Recorrente a Delegacia da Receita Federal do Brasil em Fortaleza, a julgou improcedente e rechaçou a documentação, hábil e comprobatória do contribuinte, sob a alegação de que não houve correlação entre os documentos ou elaboração de planilha de espelhamento, AINDA QUE TENHA RECONHECIDO UMA OU OUTRA CONFORMIDADE INDIVIDUAL, negando vigência ao art. 142, do CTN.

Em outras palavras, ao invés de baixar em diligências os autos ao Fiscal Autuante ou ao setor de Fiscalização para apuração e confronto de todos os documentos apresentados pela Recorrente, preferiu, à margem da lei, julgar improcedente a manifestação de inconformidade da Recorrente.

Não há em nosso ordenamento jurídico vigente qualquer exigência que se deve realizar, nas palavras do Ilmo Conselheiro Relator *planilha ou demonstrativo relacionando as retenções não confirmadas às retenções por operações documentadas em notas fiscais*, a despeito de toda a documentação apresentada pela Recorrente. O que esta deveria, e assim o fez, foi demonstrar o direito por meio de documento inidôneo, ônus este que lhe competia.

Além disso, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade a Fiscalização descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente a sujeição passiva.

In casu, o Ilmo Relator em seu voto admite que **é possível, todavia, verificar uma ou outra conformidade individual, mas sem a possibilidade de extrapolar a conclusão**, o que se infere a total ausência de aprofundamento da investigação pela Delegacia da Secretaria da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza para verificar todos os documentos juntados pela Recorrente.

Isso porque, o crédito que deu origem ao pleito de compensação foi apurado pela ora Recorrente por corresponder a saldo negativo de IRPJ referente ao exercício de 2007, resultado da diferença entre o valor apurado para o período o e Imposto de Renda Retido na Fonte.

A diferença entre o valor reconhecido pelo Fisco e o valor apontado pela Recorrente, decorre de valores de IRRF não reconhecidos pela d. Fiscalização, referentes:

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas					
CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
00.000.000/0001-91	6190	74.265,84	41.822,57	32.443,27	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.073.957/0001-68	6190	44,24	0,00	44,24	Retenção na fonte não comprovada
00.352.294/0001-10	6190	19,51	0,00	19,51	Retenção na fonte não comprovada
00.360.305/0001-04	6190	72.384,60	68.331,03	4.053,57	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.394.411/0001-09	6190	18.028,70	0,00	18.028,70	Retenção na fonte não comprovada
00.394.544/0008-51	6190	404,33	366,06	38,27	Retenção na fonte comprovada parcialmente
00.396.895/0001-25	6190	1.507,25	1.332,08	175,17	Retenção na fonte confirmada com outro CNPJ
02.030.715/0001-12	6190	30,48	0,00	30,48	Retenção na fonte não comprovada
04.407.029/0001-43	6190	5.057,47	3.980,60	1.076,87	Retenção na fonte comprovada parcialmente
05.465.986/0001-99	6190	8.624,29	0,00	8.624,29	Retenção na fonte não comprovada
17.244.708/0001-90	3426	0,73	0,00	0,73	Retenção na fonte não comprovada
33.000.167/0001-01	6190	40.982,98	38.483,53	2.499,45	Retenção na fonte comprovada parcialmente
33.657.248/0001-89	6190	52.137,16	34.617,87	17.519,29	Retenção na fonte comprovada parcialmente
34.028.316/0001-03	6190	12.237,88	12.237,84	0,04	Retenção na fonte
					comprovada parcialmente
37.115.342/0001-67	6190	27.950,15	22.884,95	5.065,20	Retenção na fonte confirmada com outro CNPJ
63.106.843/0001-97	6190	886,90	824,38	62,52	Retenção na fonte comprovada parcialmente
81.531.428/0001-62	6190	22,36	0,00	22,36	Retenção na fonte não comprovada
Total		314.584,87	224.880,91	89.703,96	

Da simples leitura do trecho do Parecer Conclusivo acima transcrito, verifica-se que o Despacho Decisório e o v. acórdão recorrido deixaram de homologar a totalidade das compensações realizadas por entender, de maneira equivocada, que os valores relativos ao Imposto de Renda Retido na Fonte – IRRF informadas nas PER/DCOMPs não teriam sido integralmente confirmados pela Receita Federal.

Contudo, não merece prosperar o v. acórdão recorrido, que equivocadamente não reconheceu a integralidade do crédito da Recorrente.

Para que não restassem dúvidas de que os valores do IRRF referentes ao exercício de 2007 conferem exatamente com aqueles utilizados nos pedidos de compensação, a Recorrente juntou aos autos cópia de todos os documentos que demonstram de maneira inequívoca a integralidade das retenções realizadas a favor da mesma (*Doc. 02 da Impugnação*).

Comprovando a efetiva retenção dos valores, a Recorrente juntou aos autos cópia das notas fiscais emitidas no período, bem como dos extratos bancários e do relatório de recebimento de títulos em carteira.

A constatação da retenção dos valores apontados pela Recorrente é bastante simples e por isso mesmo de fácil compreensão, basta para tanto verificar que os valores depositados à favor da Recorrente, são resultado da diferença entre o valor da nota fiscal subtraído do valor dos impostos nela destacados:

À título de exemplo segue abaixo pequeno quadro demonstrativo de algumas notas referente à empresa Petróleo Brasileiro S/A:

Nota	Data	Valor nota	IRRF	COFINS	PIS	CSLL	Depósito
15486	02/01/2006	861,98	41,38	25,86	5,6	8,62	780,53
15496	02/01/2006	861,98	41,38	25,86	5,6	8,62	780,53
15495	03/01/2006	861,98	41,38	25,86	5,6	8,62	785,72
15648	10/01/2006	3.171,14	152,21	95,13	20,61	31,71	2.871,47

Realizado tal cálculo sobre todas as notas juntadas aos autos, o resultado será o exato valor constante nas PER/DCOMPs.

Desta forma, não se pode rejeitar a força da prova ora produzida que comprovam os valores de IRRF retidos.

Havendo retenção, não resta dúvida da possibilidade de compensação de tais valores, uma vez que a responsabilidade pelo recolhimento é da fonte pagadora e não do contribuinte.

Neste exato sentido assim determina o Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24 de setembro de 2002: (...)

Da leitura do Parecer Normativo acima transcrito verifica-se que o procedimento adotado pela Recorrente segue exatamente ao que determina a Receita Federal.

Importante destacar que, a Código Tributário Nacional em seu artigo 45 dispõe expressamente quanto à responsabilidade pela retenção na fonte: (...)

Por sua vez, o Decreto nº 3.000/99 – RIR/99, determina em diversas passagens que a responsabilidade pela retenção e pagamento de valores à pessoas jurídicas será da fonte pagadora.

Indiscutível, portanto, a responsabilidade das fontes pagadoras sobre a retenção e recolhimento do imposto. Comprovado que o imposto foi devidamente retido, resta ao Contribuinte a obrigação de oferecer o rendimento à tributação, e, se for o caso, compensar o imposto retido.

Sendo assim, inquestionável o procedimento adotado pela Recorrente, por estar de acordo com o determinado na legislação e embasado em Parecer Normativo expedido pela própria Administração Pública. (...)

O Código Tributário Nacional dispõe, no inciso I, do art. 165, sobre o direito de restituição no caso de pagamento de tributo indevido ou maior que o devido, a saber: (...)

Da leitura do artigo acima, conclui-se que não pode a Autoridade Administrativa atuar ao arrepio dos princípios norteadores do direito Pátrio, restringindo o direito do sujeito passivo de compensar seus débitos, com valores resultantes de saldos negativos de IRPJ de anos anteriores. (...)

Com efeito, o devido processo legal traz em si a ampla defesa e o contraditório, que deverão ser assegurados aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, conforme o texto constitucional expresso (art. 5º, LV). 2 Ademais, *mister* se faz destacar que o direito de ter restituído o tributo pago de forma indevida é imperativo não só do CTN, mas também da Constituição Federal de 1988.

Em outras palavras, o direito do contribuinte a reaver valor pago a maior, seja via restituição, seja via compensação, funda-se em sólidas raízes constitucionais, sendo um corolário dos direitos à propriedade e ao devido processo legal.

O devido processo legal (*due process of law*) está previsto no inciso LIV, do artigo 5º, da Carta Maior, e configura uma dupla proteção ao indivíduo, atuando tanto no âmbito do direito material de proteção ao direito de liberdade, quanto no âmbito formal, ao assegurar-lhe paridade total de condições com o Estado-persecutor e plenitude de defesa. (...)

Assim, em estrita obediência ao princípio da legalidade, uma vez caracterizado o indébito tributário não pode haver lei válida, muito menos ato administrativo, ou mesmo decisão administrativa a exigir ou aumentar o tributo, estando, portanto, frontalmente ferido o princípio da legalidade.

Por fim, a restituição do indébito tributário está em perfeita consonância com o princípio da moralidade administrativa pública (artigo 37, caput, da Constituição Federal e artigo 2º, da Lei nº 9.784/99), sendo imprescindível que os atos da Administração Pública sejam revestidos de moral.

Isto porque, o princípio da moralidade impõe que o administrador público não dispense os preceitos éticos que devem estar presentes em sua conduta. Deve não só averiguar os critérios de conveniência, oportunidade e justiça em suas ações, mas também distinguir o que é moral e o que não o é. (...)

Diante do exposto, conclui-se deva ser reconhecido pelo Fisco, o direito da Recorrente de ter compensado o seu crédito, o que é possível, com a observância dos documentos apresentados, comprobatórios da retenção de Imposto de Renda .

V. DO PEDIDO

Por todo o exposto, a Recorrente pugna a esse E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o conhecimento e provimento do presente Recurso Voluntário, para que seja reformada a decisão de primeira instância no sentido de que sejam homologadas as compensações realizadas por estar de pleno acordo com as determinações legais vigentes. Pessoa Jurídica na Fonte, essencial para que seja demonstrado, o quantum a quem direito, na sua totalidade.

Com efeito, os documentos anexados não deixam dúvida de que a Recorrente sofreu a retenção nos exatos valores por ela mencionados na PER/DCOMP.

Por tais motivos, pede a Recorrente que os mesmos sejam analisados de forma absolutamente imparcial e com observância dos demais princípios que norteiam o Administrador Público, por ser medida de mais pura Justiça!"

É o relatório.

Voto

Conselheira Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça, Relatora.

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência, em especial no Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972. Assim, dele tomo conhecimento, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN).

A controvérsia nos autos cinge-se ao reconhecimento integral de direito creditório informado em PER/DCOMP relativo a Saldo Negativo de IRPJ, ano-calendário de 2006.

Sobre a questão, assim constou no acórdão de piso:

(...)

“7. No mérito, a manifestação é improcedente.

8. Conforme relatado, o litígio neste processo envolve a análise da liquidez e certeza do crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2006, exercício 2007, reconhecido parcialmente pelo decisório, já que parcela das retenções antecipatórias do imposto não foi comprovada.

9. Tais antecipações se deram mediante retenção do imposto incidente por ocasião do pagamento efetuado em virtude da prestação de serviços a pessoas jurídicas.

10. Como a retenção glosada não se encontra declarada em DIRF ou evidenciada em Informe de Rendimentos, restou ao interessado provar que houve a retenção do imposto por ocasião do recebimento em conta bancária do preço pago, ou seja, que o crédito em conta se deu pelo valor líquido. Para tanto, juntou muitas notas fiscais e documentos bancários.

11. Cumprindo ao contribuinte apresentar o Informe de Rendimentos ou exigi-lo da fonte pagadora, a inexistência desse documento nos autos, aliado à falta de espelhamento das alegadas retenções no sistema DIRF, impõe-se ao requerente um ônus ou carga probatória maior na elaboração da prova, a fim de demonstrar o fato-retenção. Quanto maior o número das retenções, maior a onerosidade na explicitação da prova, a cargo, por certo, do interessado.

12. Diante de um sem-número de retenções que integraram a composição do saldo negativo, assim como da grande quantidade de documentos juntados pelo manifestante, é proveitoso tecer algumas considerações acerca da avaliação do material fático-probatório a ser empreendida em tal contexto, a fim de que, de um lado, não se frustrasse o direito pleiteado, e, de outro, possa-se concluir com relativa segurança e celeridade sobre o seu *quantum*. O critério proposto pautar-se-á nas noções básicas de seleção de amostras para verificação da conformidade probatória, à luz do livre convencimento motivado:

21. É possível, todavia, verificar uma ou outra conformidade individual, mas sem a possibilidade de extrapolar a conclusão.

22. Para fins de análise, as retenções podem ser divididas em **três grupos**, em função do motivo da não confirmação do IRRF:

a) Definição do grupo de IRRF em função dos elementos caracterizadores da prova anexada e/ou dos fundamentos erigidos no despacho impugnado;

b) Referência visual da prova juntada em planilha elaborada pelo requerente, relacionando-a com o fato a ser provado;

c) Totalização dessas referências para o exame das conformidades globais, a fim de que a conformidade individual possa ser extrapolada para o grupo de IRRF, dentro de uma inferência alicerçada na *homogeneidade da amostra* e na *indivisibilidade da conclusão* inferida;

d) Aplicação dos arts. 15 e 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, na verificação dos itens selecionados no grupo de IRRF, os quais preceituam ser ônus do requerente comprovar o fato constitutivo do seu direito creditório (art. 373 do CPC), não se lhe escusando

alegações como a imensidade de documentos a serem juntados, ante a quadra atual do processo eletrônico e a possibilidade de anexação de documentos na forma de “arquivo não-paginável”. 13. Pois bem.

14. Inicialmente, é mister alertar que a mera referência na nota fiscal a percentuais do imposto e das contribuições incidentes na fonte não constitui prova, mas apenas indício, do **fato-retenção**.

15. Por outro lado, os extratos bancários do contribuinte poderiam evidenciar o recebimento do preço pelo valor líquido do IRRF, CSLL, PIS/Pasep e Cofins, quando se teria a comprovação da retenção referentemente a cada operação documentada em nota fiscal.

16. Assim, constitui prova bastante do fato retenção a nota fiscal da operação acompanhada do documento bancário que evidencie o recebimento do preço pelo valor líquido das retenções.

17. A prova direta da retenção é aqui requerida ante a possibilidade de repercussão penal da conduta da fonte pagadora consistente em descontar os tributos do preço pago e não informá-los nem entregá-los ao Fisco (crime de apropriação indébita de tributos - art. 2º, II, da Lei nº 8.137, de 1990).

18. Passa-se ao exame dos documentos da instrução, a saber: (i) "Recebimento de Títulos em Carteira" consignando, no controle mantido pelo contribuinte, o ingresso do preço do serviço prestado; (ii) extratos bancários registrando o recebimento em conta de valores associados a uma ou mais operações documentadas em nota fiscal e (iii) notas fiscais e faturas de serviços (fls 46/410).

19. Na mão contrária da que o levaria desincumbir-se da prova do fato-retenção, constata-se que o requerente não elaborou qualquer planilha ou demonstrativo relacionando as retenções não confirmadas às retenções por operações documentadas em notas fiscais, de modo que se torna impraticável a esta instância de julgamento examinar as conformidades globais a partir das conformidades individuais.

20. Também há alguns documentos fiscais ilegíveis, a exemplo dos de fls 52/55.

a) As retenções confirmadas parcialmente:

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado
00.000.000/0001-91	6190	74.265,84	41.822,57	32.443,27
00.360.305/0001-04	6190	72.384,60	68.331,03	4.053,57
00.394.544/0008-51	6190	404,33	366,06	38,27
04.407.029/0001-43	6190	5.057,47	3.980,60	1.076,87
33.000.167/0001-01	6190	40.982,98	38.483,53	2.499,45
33.657.248/0001-89	6190	52.137,16	34.617,87	17.519,29
34.028.316/0001-03	6190	12.237,88	12.237,84	0,04
63.106.843/0001-97	6190	886,90	824,38	62,52

23. Em relação a este grupo, o interessado procura exemplificar a existência das retenções não confirmadas lançando mão daquelas efetuadas pela fonte pagadora Petróleo Brasileiro S/A, CNPJ 33.000.167/0001-01, em que o próprio despacho impugnado já reconheceu o IRRF de R\$ 38.483,53, do total informado de R\$ 40.982,98. Cf. a tabela:

Nota	Data	Valor nota	IRRF	COFINS	PIS	CSLL	Depósito
15486	02/01/2006	861,98	41,38	25,86	5,6	8,62	780,53
15496	02/01/2006	861,98	41,38	25,86	5,6	8,62	780,53
15495	03/01/2006	861,98	41,38	25,86	5,6	8,62	785,72
15648	10/01/2006	3.171,14	152,21	95,13	20,61	31,71	2.871,47

24. Ora, neste quadro, os IRRFs explicitados na tabela haveria de dar conta da diferença não reconhecida, que é de R\$ 2.499,45. Entretanto, eles montam apenas R\$ 276,35.

25. Em verdade, tais valores estão inseridos entre os confirmados.

26. Dessa forma, considera-se não confirmadas os IRRFs do grupo acima.

b) As retenções integralmente não confirmadas:

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP
00.073.957/0001-68	6190	44,24
00.352.294/0001-10	6190	19,51
00.394.411/0001-09	6190	18.028,70
02.030.715/0001-12	6190	30,48
05.465.986/0001-99	6190	8.624,29
17.244.708/0001-90	3426	0,73
81.531.428/0001-62	6190	22,36
00.073.957/0001-68	6190	44,24

27. Verificando os IRRFs de valor mais expressivo, registra-se primeiramente que a fonte pagadora que possa tê-lo efetuado é a Secretaria de Administração da Presidência da República, CNPJ 00.394.411/0001-09, no valor de R\$ 18.028,70. Com certa dificuldade, foi possível identificar, entre outras, três notas fiscais relacionadas à retenção em exame (fls 58/59 e 67) e o extrato bancário (fl 57 e 65/66).

Número da Nota Fiscal	Valor da Nota Fiscal	Tributos Retidos	IRRF	Valor Líquido	Valor Depositado
16656	2.243,09	2.031,12	107,67	2.031,12	2.031,10
16655	204,74	47,70	24,23	457,04	457,04
15661	197.140,95	18.629,83	9.462,77	178.511,12	178.511,13(*)

(*) Depósito bloqueado, sem confirmação de sua efetivação posterior

28. Tendo em vista o contribuinte não comprovar a efetiva implementação do depósito pelo valor líquido, fica de todo afastado o cômputo do IRRF relativo à nota fiscal nº 15661.

29. Quanto à consideração individualizada dos valores relativos, por exemplo, às notas fiscais nº 16655 e 16656, tal providência não se coaduna com os pressupostos adotados acima para a seleção das amostras. Além disso, o requerente não demonstrou que as retenções inferidas das notas fiscais e extratos bancários dão conta das retenções não confirmadas.

30. Com respeito ao IRRF no valor de R\$ 8.624,29, constata-se que ele teria sido efetuado pelo Ministério das Cidades, CNPJ 05.465.986/0001-99, por ocasião do pagamento pelos serviços documentados em algumas nas notas fiscais identificadas (fls 60/64, p. ex.).

Número da Nota Fiscal	Valor da Nota Fiscal	Tributos Retidos	IRRF	Valor Líquido	Valor Depositado
15444	624,00	58,97	29,95	565,03	561,03 (*)
15452	345,60	35,67	16,59	312,93	312,94 (*)
15437	110,40	10,43	5,30	99,97	99,97

(*) Depósito bloqueado, sem confirmação de sua efetivação posterior

31. Tendo em vista o contribuinte não comprovar a efetiva implementação do depósito pelo valor líquido, fica de todo afastado o cômputo dos IRRFs relativos, por exemplo, às notas fiscais nº 15444 e 15452.

32. Quanto às demais, não se reconhece os IRRFs pelas razões já acima expendidas.

c) Retenções na fonte confirmada, mas com outro CNPJ:

CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado
00.073.957/0001-68	6190	1.507,25	1.332,08	175,17
00.352.294/0001-10	6190	27.950,15	22.884,95	5.065,20

33. A respeito desse grupo, o manifestante não fez nenhuma referência específica.

34. Em conclusão, em razão de não se ter demonstrada a composição dos IRRFs não reconhecidos e a sua correlação com os documentos anexados, não foi possível atestar as conformidades individuais, de modo que esta conclusão é estendida para todos os grupos. Como o crédito de compensação precisa revestir-se dos atributos de liquidez e certeza (art. 170 do Código Tributário Nacional), não se reconhece o saldo negativo pleiteado”.

A Recorrente, por sua vez, em suas razões recursais, alegou ser nula a decisão recorrida sob o argumento de que a Fiscalização não teria cumprido com a sua obrigação legal de apurar a real existência do direito de crédito postulado pela Recorrente (busca da verdade material). No mérito, de acordo com a Recorrente, o acórdão de piso merece reforma pois, as cópias das notas fiscais emitidas no período e os extratos bancários comprovariam a retenção na fonte do IRPJ e, por conseguinte, o direito creditório em questão.

Preliminarmente

A Recorrente alega que o acórdão de piso é nulo. Contudo, tal proposição não pode ser ratificada. Senão veja-se.

As hipóteses de nulidade no processo administrativo fiscal estão listadas no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72, *verbis*:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (grifei)

De acordo com a inteligência do dispositivo, somente dariam azo à nulidade os defeitos relativos à incompetência da autoridade administrativa prolatora da decisão ou que restringissem o efetivo exercício à ampla defesa, o que, definitivamente, não se deu *in casu*.

A decisão de primeira instância foi lavrada por servidor competente está motivada de forma explícita, clara e congruente e da qual a pessoa jurídica foi regularmente cientificada. Assim, estes atos contêm todos os requisitos legais, o que lhes conferem existência, validade e eficácia.

As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas, de modo que não restou evidenciado o cerceamento do direito de defesa para caracterizar a nulidade dos atos administrativos. Ademais os atos administrativos estão motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos.

Outrossim, o enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente analisado pela autoridade de primeira instância (inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 6º da Lei nº 10.593, de 06 de dezembro de 2001, art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 59, art. 60 e art. 61 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Ademais, para a Recorrente teria havido desrespeito ao art. 142 do CTN que é claro ao impor às autoridades fiscais a obrigação de agir com o intuito de apurar a real existência de débito de natureza tributária, sendo certo que, conseqüentemente, em se tratando de operação de compensação, é dever da Fiscalização apurar de fato a existência do direito creditório alegado pelo contribuinte.

Contudo, referido dispositivo legal refere-se a lançamento (auto de infração) e nos processos em que se discutem compensações não homologadas, incumbe ao contribuinte a demonstração, com documentação comprobatória, da existência do crédito, líquido e certo, que alega possuir junto à Fazenda Nacional (art. 170 do Código Tributário Nacional). Ou seja, o ônus da prova de demonstrar explicitamente a liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado recai sobre a Recorrente¹, nos termos do art. 333 do CPC:

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

Quanto aos documentos apresentados pela Recorrente em sua manifestação de inconformidade, esses foram objeto de análise. Mas, a autoridade julgadora de primeira instância entendeu não serem suficientes para a comprovação necessária.

Por outro lado, quanto à diligência que a Recorrente alega que deveria ter sido determinada, nos dizeres do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72, as diligências e perícias consideradas desnecessárias pela autoridade julgadora, na formação de sua livre convicção motivada, devem ser indeferidas sem que se configure cerceamento do direito de defesa, consoante dispõe a Súmula CARF nº163:

Súmula CARF nº 163. O indeferimento fundamentado de requerimento de diligência ou perícia não configura cerceamento do direito de defesa, sendo facultado ao órgão julgador indeferir aquelas que considerar prescindíveis ou impraticáveis

Há se frisar, ainda, que os pedidos de diligência e perícia não servem para suprir a deficiência no cumprimento do ônus da contribuinte de apresentar os elementos probatórios necessários para dar suporte à constituição do direito ao crédito pleiteado.

Assim, entendo que as autoridade fiscais agiram em cumprimento com o dever de ofício com zelo e dedicação as atribuições do cargo, observando as normas legais e regulamentares e justificando o processo de execução do serviço, bem como obedecendo aos

¹ Cabe à Recorrente a prova dos fatos que tenha alegado, sem prejuízo do dever atribuído ao Erário para a instrução do processo a respeito dos fatos e dados contidos em documentos existentes em seus registros internos, caso em que deve prover, de ofício, a obtenção dos documentos ou das respectivas cópias (art. 36 e art. 37 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999).

princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência (art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 21 de janeiro de 1999 e art. 37 da Constituição Federal).

Por fim, mesmo que se houvesse, de fato, a caracterização da nulidade suscitada, no julgamento do recurso voluntário, não se declara a nulidade do lançamento ou do acórdão de primeira instância quando é possível decidir o mérito favoravelmente ao recorrente. No presente caso, há fundamentação e foi apresentada documentação suficiente para proferir a decisão, sem a pretendida declaração de nulidade (§3º do art. 59 do Decreto 70.235/1972).

Neste contexto, indefiro a preliminar de nulidade suscitada.

Mérito

Conforme se verifica dos autos, a Recorrente teve sua compensação homologada apenas parcialmente em razão do não reconhecimento de parcelas de IRRF que compuseram o saldo negativo do IRPJ do ano-calendário de 2006.

A Recorrente argumentou que os documentos necessários para a comprovação da suficiência do alegado direito creditório para efeitos da pretendida compensação/restituição, ao contrário do decidido pelo acórdão de piso. Em meu sentir, pelo menos parcialmente, assiste razão ao inconformismo da Recorrente. Explique-se.

Inicialmente, em relação à dedução de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), a legislação prevê que a pessoa jurídica pode deduzir do valor apurado no encerramento do período, o valor retido na fonte sobre as receitas que integraram a base de cálculo correspondente.

Para tanto, estão obrigadas a prestar aos órgãos da RFB, no prazo legal, informações sobre os rendimentos que pagaram ou creditaram no ano-calendário anterior, por si ou como representantes de terceiros, com indicação da natureza das respectivas importâncias, do nome, endereço e número de inscrição no CNPJ, das pessoas que o receberam, bem como o imposto de renda retido da fonte, mediante a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte (DIRF). Também as pessoas jurídicas que efetuarem pagamentos com retenção do imposto na fonte devem fornecer à pessoa jurídica 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, que no caso é o Informe de Rendimentos.

Assim, o valor retido na fonte somente pode ser compensado se a pessoa jurídica possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora para fins de apuração do saldo negativo de IRPJ no encerramento do período (art. 86 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 11 do Decreto-Lei nº 1.968, de 23 de novembro de 1982 e art. 10 do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983).

Ademais, o Parecer Normativo Cosit nº 01, de 24 de setembro de 2002, orienta:

“ 7. No caso do imposto de renda, há que ser feita distinção entre os dois regimes de retenção na fonte: o de retenção exclusiva e o de retenção por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte.

Retenção exclusiva na fonte

8. Na retenção exclusiva na fonte, o imposto devido é retido pela fonte pagadora que entrega o valor já líquido ao beneficiário.

9. Nesse regime, a fonte pagadora substitui o contribuinte desde logo, no momento em que surge a obrigação tributária. A sujeição passiva é exclusiva da fonte pagadora, embora quem arque economicamente com o ônus do imposto seja o contribuinte.

10. Ressalvada a hipótese prevista nos parágrafos 18 a 22, a responsabilidade exclusiva da fonte pagadora subsiste, ainda que ela não tenha retido o imposto.

Imposto retido como antecipação

11. Diferentemente do regime anterior, no qual a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto é exclusiva da fonte pagadora, no regime de retenção do imposto por antecipação, além da responsabilidade atribuída à fonte pagadora para a retenção e recolhimento do imposto de renda na fonte, a legislação determina que a apuração definitiva do imposto de renda seja efetuada pelo contribuinte, pessoa física, na declaração de ajuste anual, e, pessoa jurídica, na data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, seja trimestral, mensal estimado ou anual”.

Para a análise das provas, cabe a aplicação dos enunciados estabelecidos nos termos do art. 72 do Anexo II do Regimento Interno do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015:

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.

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.

Assim, para casos de comprovação de retenção sem informe de rendimentos, como o ora analisado, aplica a Súmula CARF 143, os contribuintes podem comprovar por quaisquer meios de prova as retenções que dão sustentação à formação do crédito reivindicado, não sendo o informe de rendimentos emitido pela fonte pagadora como única forma de demonstrar o crédito. E no presente caso, entendo que das notas fiscais emitidas no período e os extratos bancários apresentados servem para comprovar a retenção na fonte do IRPJ e devem ser apreciadas pela Unidade de Origem.

Além do mais, observe-se que no caso de *“o interessado declarar que fatos e dados estão registrados em documentos existentes na própria Administração responsável pelo processo ou em outro órgão administrativo, o órgão competente para a instrução proverá, de ofício, à obtenção dos documentos ou das respectivas cópias”*, conforme art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

Destarte, é preciso o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido nos autos pela Recorrente referente ao mérito do pedido, ou seja, quanto à origem e à procedência da parcela do crédito pleiteado, em conformidade com a escrituração mantida com observância das disposições legais, desde que evidenciada por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais em cotejo com os registros internos da RFB.

O procedimento previsto no rito do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, pode ser revisto no caso em que foi instaurada a fase litigiosa no procedimento ou ainda que pela autoridade administrativa quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião ao ato original decorrente de fato ou a direito superveniente, e ainda se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, caso em que é elaborado ato administrativo complementar com efeito retroativo ao tempo de sua execução.

Assim, no rito do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, sendo afastado o óbice do despacho decisório original em que a compensação não foi homologada na sua integralidade, cabe a autoridade preparadora emitir novo despacho não havendo que se falar em preclusão do direito de a Fazenda Pública analisar o Per/DComp nesse segundo momento, já que da ciência deste ato complementar não ocorre a homologação tácita, pois os débitos estão com exigibilidade suspensa desde a instauração do litígio.

Cumprir registrar, inclusive, que, enquanto a Recorrente não for cientificada de uma nova decisão quanto ao mérito de sua compensação, os débitos compensados permanecem com a exigibilidade suspensa, por não se verificar decisão definitiva acerca de seus procedimentos. E, caso tal decisão não resulte na homologação total das compensações promovidas, deve ser possibilitada a discussão do mérito da compensação nas duas instâncias administrativas de julgamento, conforme o rito processual do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 (§ 11 do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996). Havendo dúvidas em relação ao que foi juntado ou a necessidade de juntada de outros documentos fiscais e contábeis da empresa, deve a Recorrente ser intimada para esclarecimentos e apresentação de documentos.

Destaca-se, por fim, que não se trata de emissão de novo despacho decisório, pois o primeiro não possuía vícios e estava de acordo com as provas e informações sistêmicas até aquele momento existentes. Os autos irão retornar apenas para a continuação da análise da liquidez e certeza do crédito remanescente, considerando o saneamento do processo com a juntada de documentos para comprovar a existência do crédito.

Ante o exposto, voto em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito por se referir a fato ou a direito superveniente, ante os documentos apresentados em sede recursal e aplicação das determinações da Súmula CARF nºs 80 e 143, mas sem homologar a compensação por ausência de análise do mérito, com o consequente retorno dos autos à DRF de Origem para verificação da existência,

suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o rito processual ser retomado desde o início. Destaque-se que a Unidade de Origem deverá considerar em sua investigação todas as provas colacionadas aos presentes autos devendo as compensações serem homologadas até o limite do crédito cuja liquidez e certeza forem devidamente constatadas e, se houver necessidade, intimar a Recorrente a prestar esclarecimentos ou complementar a produção de provas.

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça