



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.914026/2014-36
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-003.130 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 7 de novembro de 2023
Recorrente SOCIEDADE EMPRESARIAL DE TERCEIRIZAÇÃO E SERVIÇOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. CRÉDITO OFERTADO PELO SUJEITO PASSIVO. ATRIBUTOS. LIQUIDEZ E CERTEZA. ÔNUS DA PROVA. AUTOR DO FEITO.

Incumbe ao contribuinte o ônus de provar que o crédito por ele ofertado em Declaração de Compensação apresenta os atributos de liquidez e certeza de que trata o artigo 170 do Código Tributário Nacional.

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)

Fernando Beltcher da Silva – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Roberto Adelino da Silva, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Fernando Beltcher da Silva.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário do contribuinte em face do Acórdão nº 09-75.848, da 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Juiz de Fora/MG.

Na origem, a ora Recorrente apresentara Declarações de Compensação (“DComp”), mediante as quais intentara liquidar débitos próprios lançando mão de crédito alusivo a saldo negativo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido do 4º trimestre de 2007, indébito levantado no montante de R\$ 32.126,17.

A autoridade fiscal, da unidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil de circunscrição do sujeito passivo, proferiu Despacho Decisório reconhecendo direito

creditório ao contribuinte no valor de apenas R\$ 11.725,80, ao argumento de que a diferença denegada estaria associada a retenções não confirmadas da CSLL na fonte.

Sobreveio Manifestação de Inconformidade. Por bem resumir as alegações do contribuinte alimentadas naquela primeira peça recursal, transcrevo os correspondentes excertos da decisão recorrida:

A contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, da qual se extrai os principais trechos, *in verbis*:

(...)

DA RESPONSABILIDADE PELO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RETIDO NA FONTE

Dada à situação ora exposta e, ante o desencontro de diversos pagamentos referentes as retenções na fonte, as quais, o fisco traz como justificativa para homologação parcial e indeferimento dos PER/DCOMP's ora discutidos, faz-se necessário saber da responsabilidade sobre a retenção do CSRF.

Destaca-se que, conforme acertada colocação do Douto Secretario Everaldo Maciel, no Parecer Normativo nº 1, de 24 de setembro de 2002 diz que, "ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido", situação esta que se enquadra ao pleito.

O conceito acima exposto trata da forma e efeito da retenção do IRRF; entretanto, este conceito ou diretriz é aplicável também à CSRF, por analogia.

Não obstante, quando constatada a falta de retenção da contribuição, que tiver a natureza de antecipação, antes da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado, será exigido da fonte pagadora a contribuição, a multa de ofício e os juros de mora.

Há de se ter em foco que a sujeição passiva na relação jurídica tributária pode se dar na condição de contribuinte ou de responsável; portanto, nos rendimentos sujeitos à contribuição social na fonte o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, conforme disposto nos artigos 30 "caput" e 31, § 4º, da Lei 10.833/2003:

(...)

Quando da sujeição passiva tributária em geral, bem preleciona o art. 121 do CTN:

"Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei."

Assim sendo, a fonte pagadora, por expressa determinação legal, lastreada no parágrafo único do art. 45 do CTN, substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário, como transcrito:

(...)

Ora, se a obrigação do recolhimento, conforme explicitado e fundamentado anteriormente, é da fonte pagadora, não há que se falar em responsabilidade do Contribuinte quando da ausência de pagamento pelo responsável, vez que já fora glosado o valor já retido e devidamente descontado, conforme demonstram as notas fiscais anexas.

DAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DE FORMA CENTRALIZADA

Tendo o requerente efetuado a análise das retenções não confirmadas ou confirmadas parcialmente pelo fisco, nota-se claramente a não confirmação de parcelas onde o CNPJ da fonte pagadora trata-se de filial, na maioria das vezes.

Sendo assim, vale lembrar que as retenções efetuadas por filial, como no caso em apreço, serão declaradas e centralizadas pela matriz da empresa, conforme disposto no artigo 15, I, da Lei 9.799 de 79 de janeiro de 1999, senão vejamos:

"Art. 15. Serão efetuados, de forma centralizada, pelo estabelecimento matriz da pessoa jurídica:

I - o recolhimento do imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos;

Entretanto, os procedimentos adotados pelo órgão assim instruem o Contribuinte em seu caderno de perguntas e respostas, quando da confecção para entrega da DIRF (Declaração do Imposto sobre a Renda retido na fonte):

35 - Em qual estabelecimento da pessoa jurídica deve ser apresentada a Dirf?

A partir do ano-calendário de 1999, o arquivo deve ser apresentado pela matriz da pessoa jurídica consolidando suas informações e de todas as filiais.

Ocorre que, conforme declarado, acertadamente, no PER/DCOMP originário nº 08821.34081.221209.1.3.03-0396 (anexo), foram identificados, para compor o saldo negativo, os CNPJ's das filiais, em consonância com as notas fiscais que originaram o crédito.

Não obstante, seguem anexas todas as notas fiscais que fazem referência à retenção do imposto e a identificação da fonte pagadora, sendo justamente a prestação de serviço efetuada às filiais.

Vale lembrar que, como dito anteriormente, o exposto neste tópico vem ao encontro ao parecer nº 1 de 24 de setembro de 2002, o qual norteia que ocorrendo a retenção e o não recolhimento do imposto, serão exigidos da fonte pagadora o imposto, a multa de ofício e os juros de mora, devendo o contribuinte oferecer o rendimento à tributação e compensar o imposto retido.

Fato é que, há de se verificar de que forma foram declaradas, pela fonte pagadora, as retenções referidas, para que o Contribuinte não sofra mais prejuízos, pois como comprovam as notas anexas, o imposto fora devidamente destacado e, portanto, passa a ser responsabilidade da fonte pagadora o recolhimento.

Para melhor elucidar o exposto, segue anexa relação das parcelas não confirmadas, bem como as notas fiscais emitidas com o destaque da devida retenção, de acordo com a legislação pátria.

Posto isso, requer digno-se Vossa Senhoria, a verificar as informações conforme disposto na norma tributária, ou seja, quando das retenções efetuadas pelas filiais, e se estas foram apresentadas e centralizadas na matriz, para que a alocação das informações sejam efetivadas.

Se assim entender Vossa Senhoria, requer sejam revistas às retenções, sabendo que a fonte pagadora pode ter informado, bem como esclarece o órgão, de forma centralizada, portanto, com o CNPJ da matriz.

Cabe ressaltar que, agindo o Contribuinte sempre pelo princípio da boa-fé e adequado ao disposto nas normas tributárias, apenas creditou-se do que lhe era de direito.

[...]

A contribuinte juntou planilhas e notas fiscais emitidas por ela própria.

Em sessão realizada em 23 de julho de 2020, o colegiado **a quo** julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente. Trago à colação algumas das razões que levaram à decisão da turma julgadora:

Inicialmente, cumpre esclarecer que os CNPJs das fontes pagadoras constantes da Análise de Crédito foram extraídos do PER/DCOMP em análise, mas as retenções efetuadas pelas filiais estão nas DIRFs apresentadas pela matriz, como determina a legislação em vigor. Portanto, não procede a reclamação da interessada de que as retenções efetuadas pelas filiais não foram contempladas.

[...]

O presente processo trata especificamente do pedido de compensação dos tributos que teriam sido retidos da beneficiária dos rendimentos, sem qualquer relação com o pagamento ter sido ou não efetivado pela fonte pagadora.

Ocorre que para ter direito à restituição/compensação dos tributos retidos a beneficiária dos rendimentos tem que atender o disposto na legislação vigente que trata dessa matéria.

De outro lado, não são hábeis a comprovar retenções na fonte ausentes de DIRF os documentos produzidos unilateralmente pela própria interessada, tais como notas fiscais, escrituração, os valores por ela informados em DIPJ ou no PERDCOMP, sem a adequada conciliação com documentos produzidos por terceiros, como extratos bancários que caracterizem o recebimento do rendimento bruto constante de cada nota fiscal diminuído dos tributos retidos em razão de sua emissão.

No presente caso, a interessada se limitou a juntar planilhas e notas fiscais emitidas por ela, ou seja, provas unilaterais, o que é insuficiente para a comprovação das retenções não confirmadas no Despacho Decisório.

[...]

De modo que, a contribuinte não juntou documentação que lhe socorra e não há motivação para baixar o processo em diligência ou realização de perícias.

Irresignada, volta-se a Recorrente ao CARF, repisando os argumentos de outrora e sem acrescentar qualquer documento comprobatório dos fatos alegados aos autos.

Requer, em conclusão, o provimento do recurso. Subsidiariamente, postula pela realização de perícia e pela juntada de outros documentos que se fizerem necessários.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele se conhece.

Deve-se destacar, de início, que os presentes autos versam sobre direito creditório postulado pela Recorrente. Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, o crédito deve ser líquido e certo, cujos atributos devem ser comprovados pelo autor do feito, o contribuinte.

Nos termos do § 11 do art. 74 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aplica-se às manifestações de inconformidade e aos recursos voluntários referentes às declarações de compensação o rito estabelecido no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, o qual estabelece, em seu art. 16, que a impugnação *mencionará os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir* (grifou-se), não se admitindo, indiscriminadamente, a juntada posterior de documentação comprobatória.

Nessa mesma linha, de que o ônus de provar os fatos alegados, constitutivos do direito pleiteado, é do autor do feito, faço, adicionalmente, referência ao art. 36 da Lei n.º 9.784, de 29 de janeiro de 1999, e ao inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil.

Feitas essas considerações iniciais, digo que as Declarações do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (Dirf) são, via de regra, as principais fontes de informação de que dispõe o Fisco para, em rotinas internas de processamento e de cruzamento de dados, aferir se determinado beneficiário dos respectivos rendimentos de fato sofrera as retenções deduzidas na apuração do tributo por este devido.

À fonte pagadora incumbe, ainda, emitir e fornecer comprovante de retenção em nome do beneficiário, sendo esse o documento tradicionalmente probante em procedimentos e processos administrativos fiscais de interesse do beneficiário.

Contudo, em atenção, especialmente, aos princípios da verdade material e da formalidade moderada invocados pela Recorrente, a compreensão solidificada no CARF é de que a prova da retenção não se dá exclusivamente pela apresentação de comprovante emitido em nome do beneficiário pela fonte pagadora, inteligência da Súmula CARF nº 143, aprovada pela 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em 3 de setembro de 2019:

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.

Diferentemente do observado em outro processo da Recorrente, apreciado nessa mesma assentada, aqui o acervo probatório revela-se, de pronto, insatisfatório. Lá, havia informações no corpo do recurso alusivas a supostas retenções efetuadas por fontes pagadoras, dados aparentemente obtidos junto ao fisco federal pela Recorrente, tudo associado a parcelas de composição do crédito não confirmadas pela autoridade fiscal. Aqui, nem isso há. A Recorrente apresentou apenas notas fiscais e uma planilha, relacionando-as.

Poderia a Recorrente lançar mão, a título ilustrativo, de sua escrituração contábil e fiscal e dos comprovantes dos recebimentos dos rendimentos líquidos do tributo retido na fonte, a exemplo de extratos bancários.

Ao não se desincumbir do seu ônus probatório, a Recorrente jogou por terra suas alegações genéricas e, diante do que instrui os autos, infundadas.

Nessa senda, não se encontram reunidos os elementos necessários à devida comprovação de liquidez e certeza do crédito postulado.

Valho-me, para exemplificar, do julgado a seguir (Acórdão nº 1402-000.260, da 2ª Turma Ordinária/4ª Câmara/1ª Seção de Julgamento – sessão de 3 de setembro de 2010):

IRPJ – GLOSA DE COMPENSAÇÃO DE IRRF – FALTA DE COMPROVAÇÃO – O imposto de renda na fonte pode ser comprovado com o informe de rendimentos. Na falta deste documento é aceitável para comprovar o direito creditório do contribuinte documentos contábeis que demonstrem a tributação do valor do rendimento bruto, as notas fiscais de serviço que demonstram a retenção do imposto, bem como que o prestador de serviço recebeu pelo serviço prestado valor líquido do IRRF. No presente caso, o contribuinte não comprovou seu direito creditório.

A título ilustrativo, reproduzo, ainda, ementa de outra decisão deste Conselho, que caminha no mesmo sentido do precedente anterior (grifos nossos):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES DE IMPOSTO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. Na hipótese de a fonte pagadora não fornecer o comprovante anual de retenção, sua prova pode se dar por meio dos **registros contábeis** do beneficiário, **acompanhados da nota fiscal ou fatura e da comprovação do valor líquido quitado pela fonte pagadora**. (Acórdão nº 1101-000.988, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Sessão de Julgamento – sessão ocorrida em 10 de outubro de 2013)

Em decisão da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, prolatada após a aprovação da Súmula CARF nº 143 citada, o colegiado entendeu por bem devolver os autos para a câmara baixa para avaliação das provas carreadas aos autos pela Recorrente, quais sejam: notas fiscais, peças contábeis e relatório de conciliação com o respectivo IRRF. Reproduzimos, do Acórdão 9101-005.317, de relatoria da Conselheira Andréa Duek Simantob, a ementa e excertos do voto condutor (grifos nossos):

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2012

DCOMP. SALDO NEGATIVO DE IRPJ. IRRF. COMPROVAÇÃO DA RETENÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS.

O sujeito passivo tem direito de deduzir o IRRF retido e recolhido pelas fontes pagadoras, incidente sobre receitas auferidas e oferecidas à tributação, do valor do IRPJ apurado 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 outros meios, que **efetivamente sofreu as retenções**. Afastado o entendimento de que a retenção não pode ser comprovada por outros meios, que não a apresentação do informe de rendimentos emitido pela fonte pagadora, os autos devem retornar à turma *a quo*, para novo julgamento. Inteligência da súmula 143 do CARF.

[...]

O acórdão recorrido considerou que somente o informe emitido pela fonte pagadora dos rendimentos, referido no art. 55 da Lei nº 7.450/85, tem o valor probante requerido pelo legislador. Diante desse cenário, não admitiu analisar as demais provas apresentadas pelo sujeito passivo junto da manifestação de inconformidade, no caso, **notas fiscais de serviços prestados emitidas pelo contribuinte, cópia do razão contábil, e relatório de conciliação com o respectivo IRRF.**

[...]

E aqui se encontra a questão central dos autos: qual alternativa teria o contribuinte na hipótese de as fontes pagadoras não cumprirem a legislação e não informarem os valores retidos?

Penso que a resposta mais adequada é aquela que lhe confere o direito à **verificação dos créditos.**

[...]

Vê-se, portanto, que o acórdão recorrido não invalidou as provas trazidas pela defesa, mas recusou-se a analisá-las por orientar-se, unicamente, pela importância dos informes de rendimentos ou comprovantes de retenção fornecidos pelas fontes pagadoras e concluiu que, outros possíveis elementos de prova, como a própria escrituração, não tem a força probante reclamada pelo legislador. Todavia, esse argumento foi superado pela Súmula CARF nº 143.

Em julgado igualmente recente, da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara/1ª Seção de Julgamento, o colegiado entendeu que as notas fiscais de prestação de serviço, por si sós, seriam inábeis a comprovar a efetiva retenção sofrida. Reproduzo a ementa e trechos do voto vencedor do Acórdão 1302-004.673, de lavra do Conselheiro Paulo Henrique Silva Figueiredo (com nossos destaques):

IRRF. COMPROVAÇÃO. OUTROS ELEMENTOS DE PROVA. ADMISSIBILIDADE. PROVA DA RETENÇÃO. DOCUMENTOS HÁBEIS E IDÔNEOS

Mesmo na ausência dos comprovantes de rendimentos emitidos pelas fontes pagadoras, a pessoa jurídica poderá se valer do valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção por meio de outros elementos hábeis e idôneos.

DCOMP. CRÉDITO. LIQUIDEZ E CERTEZA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

A falta de comprovação do crédito líquido e certo, requisito necessário para o reconhecimento do direito creditório, conforme o previsto no art. 170 da Lei Nº 5.172/66 do Código Tributário Nacional, acarreta a não homologação da compensação.

[...]

A posição encampada pelo Acórdão recorrido se encontra em perfeito alinhamento com o entendimento prevalecente neste Conselho e, inclusive, neste Colegiado, no sentido de que, a despeito da literalidade da legislação, a apresentação dos comprovantes de rendimentos não é condição *sine qua non* para a comprovação das retenções sofridas, sendo possível aos contribuintes realizarem a referida comprovação por meio de outros documentos, desde que hábeis e idôneos.

Tal posição está materializada na Súmula CARF nº 143, a seguir reproduzida:

[...]

Neste sentido:

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

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2003

COMPENSAÇÃO. RETENÇÃO NA FONTE. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DA PROVA.

O contribuinte 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 outros meios, que efetivamente sofreu as retenções que alega. **A prova insuficiente, como, por exemplo, com a apresentação tão somente das notas fiscais**, impossibilita o reconhecimento do IRRF e a consequente homologação da compensação apresentada. (Acórdão nº 1002-001.152, de 2 de abril de 2020, Relator Conselheiro Marcelo José Luz de Macedo)

Assim, uma vez que as retenções que alega haver sofrido não constam das DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras, cabia à Recorrente, comprová-las por outros meios hábeis e idôneos, **tais como escrituração comercial e extratos bancários com demonstração do recebimento do valor líquido**. Assim, **a prova das retenções lhe era plenamente possível a partir dos documentos que já deveriam estar em seu poder, de modo a amparar os seus registros contábeis**.

Com o Recurso Voluntário, contudo, a Recorrente se limita a apresentar os mesmos demonstrativos e notas fiscais já considerados insuficientes pela decisão contestada, não sendo hábeis para comprovar as suas alegações de que “as retenções foram realizadas e os pagamentos pelos serviços (...) foram realizados com desconto do valor retido”.

O fato de estar consignada nas Notas Fiscais, por parte da própria Recorrente, a ocorrência das retenções a título de IRRF jamais pode se admitir como uma prova da sua efetiva existência.

Cabe, portanto, o reconhecimento de que não se desincumbiu do seu ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito tributário compensado, conforme art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 373, do Código de Processo Civil, devendo ser mantida a decisão recorrida.

A Recorrente deveria ter se imbuído do mister de trazer ao processo os elementos necessários à comprovação do que alega, **elementos estes completamente a si disponíveis**, para que se pudesse desse conjunto extrair a **certeza** de que recebera os valores líquidos dos tributos retidos na fonte, parcelas que compõem o crédito em litígio, sendo certo que os entendimentos esposados nos precedentes ilustrativamente aqui trazidos se estendem à CSLL.

O julgador administrativo deve lançar-se tão somente sobre a situação colocada nos autos, não lhe competindo, na tentativa de suprir deficiências causadas pela Recorrente, substituí-la na obrigação de produção de provas do fato por esta alegado, preponderando, ao fim e ao cabo, o princípio do livre convencimento conferido à autoridade julgadora (art. 29 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Ademais, considera-se não formulado o pedido de perícia assinalado no recurso, por não atender aos requisitos dispostos no inciso IV do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, como assim estabelece o § 1º do dispositivo em comento.

Ante o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva