



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 10880.928079/2010-19  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1401-006.683 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 17 de agosto de 2023  
**Recorrente** SPAR BRASIL SERVIÇOS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2002

PER/DCOMP. LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Incumbe ao contribuinte a comprovação, por meio de documentos hábeis e idôneos, lastreados na escrita comercial e fiscal, do crédito pleiteado no recurso voluntário. A DRJ foi clara na decisão recorrida em alertar para a falta de documentação fiscal e contábil de suporte e o Recorrente permanece inerte na instrução probatória necessária para comprovar o direito alegado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Itamar Artur Magalhães Alves Ruga e Lucas Issa Halah que lhe davam provimento integral.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Augusto de Souza Gonçalves (Presidente), Daniel Ribeiro Silva (Vice-Presidente), Cláudio de Andrade Camerano, Carmen Ferreira Saraiva (suplente convocada), Andre Severo Chaves e Itamar Artur Magalhaes Alves Ruga, Andre Luis Ulrich Pinto e Lucas Issa Halah.

Fl. 2 do Acórdão n.º 1401-006.683 - 1ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10880.928079/2010-19

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão proferido pela 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte, contra o Despacho Decisório de fl. 07, o qual não homologou as compensações declaradas nos PER/DCOMP de n.º 09647.62108.280205.1.3.02-2842 e n.º 11323.26585.150206.1.3.02-1346, bem como demonstrou que o valor devedor consolidado alcançava em 30/06/2010, no valor histórico de R\$ 57.926,34, sob o fundamento de retenção na fonte de IRRF não comprovada.

Tendo tomado ciência acerca do Despacho Decisório, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade (fls. 12/18) pugnando pelo reconhecimento do seu direito ao crédito e à consequente homologação das compensações transmitidas, sob a alegação de que:

- a) No exercício de 2002 a Requerente teve imposto de renda retido na fonte - Código 8045, e que as agências de publicidade possuem peculiaridades que devem ser levadas em consideração, quais sejam: (i) a receita é apurada segundo o regime de efetivação dos serviços, sendo os valores lançados na respectiva DCTF no mês que originou a prestação do serviço; e (ii) o recolhimento do imposto deve ser feito com base no fato gerador que se efetua através do regime de caixa;
- b) Que em razão da distinção dos regimes em que ocorrida a apuração da receita e o recolhimento do imposto, por vezes ocorre de uma receita integrar um exercício e o IRRF outro, sem que isso resulte na perda do direito em considerar o valor retido como antecipação do imposto devido pela pessoa jurídica;
- c) Que o montante não considerado comprovado pela fiscalização, no valor de R\$ 21.545,60, foi contabilizado e reconhecido no Razão – conta 120000, e os valores foram lançados em DCTF, conforme atesta a documentação anexa à Manifestação de Inconformidade;
- d) Que o valor apurado na DIPJ 2003, ano calendário 2002, reconhecido no 3º trimestre, é o valor de R\$ 21.545,60, com código 8045, conforme se verifica das linhas 12A e 13, de modo que o Contribuinte procedeu de acordo com o determinado na legislação tributária;
- e) Por fim, que não há que se falar em aplicação de multas ou penalidade, no presente caso, posto que os PER/DCOMPS foram transmitidos dentro dos prazos alusivos ao vencimento da obrigação tributária.

Posteriormente, a 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Salvador/BA, proferiu o Acórdão n.º 15-44.581 (fl. 126/131), cuja ementa foi dispensada.

Em síntese, a DRJ consignou que a legislação determina que o imposto incidente sobre os rendimentos decorrentes da atividade de propaganda e publicidade, devem ser recolhidos pela própria prestadora do serviço, que deve informar o cliente, em seguida, para que alimente o sistema DIRF da Receita Federal. Dessa forma, aduz que na hipótese dos rendimentos em questão, cabe à prestadora dos serviços o direito de compensar o IRRF recolhido com o IRPJ devido ao final do período de apuração.

Seguiu aduzindo que a individualização das retenções no PER/DCOMP e no sistema DIRF é vital para verificar se, na DIPJ correspondente, o contribuinte ofereceu a receita respectiva à tributação, pois na determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, somente pode ser utilizado o imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real, conforme estabelece o art. 2º, §4º, inc. III, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

No presente caso, observou, o Contribuinte incorreu em erro, ao informar no demonstrativo de crédito da DCOMP referente ao IRRF, o seu próprio CNPJ como fonte pagadora, referente aos rendimentos por ele mesmo percebidos, sem perceber que apenas lhe cabia o recolhimento do IRRF, bem como observou que o Contribuinte não individualizou as fontes pagadoras que lhe tomaram serviços (sob o código 8045), os valores que lhe foram pagos por tais serviços, nem o IRRF referente a cada um dos tomadores.

Consigna que, apesar de o Contribuinte ter apresentado DARF comprovando os respectivos recolhimentos de IRRF, e que os valores tenham sido informados em DCTF, tais informações são insuficientes para se reconhecer o crédito pleiteado, uma vez que os referidos valores podem tratar de retenções feitas, na verdade, pela interessada em favor de terceiros, já que o código 8045 não é exclusivo para pagamentos de serviços de propaganda prestados por pessoa jurídica.

Ademais, entendeu que a Manifestação de Inconformidade deixou de ser instruída com os comprovantes de retenção do imposto emitidos pelas fontes pagadoras, bem como não apresentou os comprovantes de sua responsabilidade, conforme art. 4º da IN 123/92 ou qualquer outro documento que individualize a prestação dos serviços às fontes pagadoras, com os respectivos valores de rendimentos e IRRF. Salientou ainda que os lançamentos contábeis do Razão não têm o condão de comprovar, por si, a efetiva retenção do IRRF pelas fontes pagadoras.

Dessa forma, concluiu que o Contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, razão pela qual julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente.

Por fim, com relação à multa questionada pelo Contribuinte, esclareceu que não houve aplicação de multa de ofício pela Autoridade Fiscal, e que mediante o Despacho Decisório, a Autoridade apenas efetuou a cobrança da dívida confessada pelo Contribuinte ao preencher a DCOMP, com os acréscimos legais.

Ciente do Acórdão, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 138/), em que reitera os argumentos tecidos na defesa, valendo destacar, no entanto, a alegação de que:

- a) O Recorrente à época dos fatos objeto do presente processo, atuava no ramo da publicidade, e que em razão do disposto no inciso II do art. 651 do RIR/99, estava sujeito à auto retenção do imposto, em que a própria agência, beneficiária da remuneração pelos serviços de publicidade, encarrega-se de calcular e recolher o IRRF, cujo tratamento é de antecipação do Imposto de Renda devido ao final do período de apuração – no caso do Recorrente, o trimestral;
- b) Que esse fato, por si, caracteriza o Recorrente como contribuinte do imposto, nos termos do art. 121 do CTN, e, na condição de contribuinte, efetuou o recolhimento do tributo decorrente do pagamento recebido dos seus clientes, cujos comprovantes foram juntados desde a Manifestação de Inconformidade – DARF’S com código 8045;
- c) Que tais pagamentos encontram-se devidamente refletidos na sua contabilidade, no valor de R\$ 21.545,60 e, portanto, deve compor o saldo negativo do período pleiteado pelo Recorrente, já que esta arcou com o ônus do tributo;
- d) Que tanto a obrigação a ser cumprida pelos clientes do Recorrente – incluir o rendimento e o imposto informados pela Recorrente em suas respectivas DIRFs – como a obrigação do Recorrente em lhes encaminhar os Comprovantes de Rendimentos, se referem a deveres instrumentais, cujo eventual descumprimento não tem o condão de invalidar o cumprimento da obrigação principal realizado pelo Recorrente e, por conseguinte, o seu direito a utilizar os recolhimentos do IRRF na composição do saldo negativo do IRPJ;
- e) Por fim, que ao ser negado a comprovação do direito creditório por outros meios de prova que não aqueles mencionados pela DRJ, significa violar o princípio da verdade material.

É o relatório do essencial.

## **Voto**

Conselheiro Daniel Ribeiro Silva, Relator.

Observo que as referências a fls. feitas no decorrer deste voto se referem ao e-processo.

Os recursos são tempestivos e preenchem os requisitos de admissibilidade, por isso dele conheço.

Em que pese os claros argumentos da DRJ, da análise dos autos é fácil constatar que o Recurso Voluntário apresentado, constituem-se basicamente em reprodução das impugnação com complemento de argumentos que em nada inovam e foram detalhadamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Com exceção de poucos argumentos em que a Recorrente se esforça para melhor detalhá-los, o fato é que permanece sem enfrentar o ponto essencial levantado pela DRJ, a ausência de certeza e liquidez do crédito pleiteado.

O Recorrente alega que atuava no ramo da publicidade, e que em razão do disposto no inciso II do art. 651 do RIR/99, estava sujeito à auto retenção do imposto, em que a própria agência, beneficiária da remuneração pelos serviços de publicidade, encarrega-se de calcular e recolher o IRRF, cujo tratamento é de antecipação do Imposto de Renda devido ao final do período de apuração – no caso do Recorrente, o trimestral;

Defende, portanto, não atuar como responsável mas que é o contribuinte do imposto, nos termos do art. 121 do CTN, e, na condição de contribuinte, efetuou o recolhimento do tributo decorrente do pagamento recebido dos seus clientes, cujos comprovantes foram juntados desde a Manifestação de Inconformidade – DARF'S com código 8045.

Bom, até então, assiste razão ao Recorrente.

Na sequência, diz que tais pagamentos encontram-se devidamente refletidos na sua contabilidade, no valor de R\$ 21.545,60 e, portanto, deve compor o saldo negativo do período pleiteado pelo Recorrente, já que esta arcou com o ônus do tributo. Entretanto, já nesse ponto o Recorrente se equivoca e deixa de enfrentar as razões levantadas pela DRJ. Explico.

De forma acertada, concluiu a DRJ que:

Ainda que tenha apresentado DARF (cópias), anexados à manifestação de inconformidade (fls. 87-91), comprovando os respectivos recolhimentos de IRRF, e que os valores tenham sido informados em DCTF, tais informações são insuficientes para se reconhecer o crédito pleiteado, uma vez que os referidos valores podem tratar de retenções feitas, na verdade, pela interessada em favor de terceiros. Isso porque o código 8045 não é exclusivo para pagamentos de serviços de propaganda prestados por pessoa jurídica, como se extrai do Mafon do ano-calendário 2002, que estabelece, em relação ao código 8045, que o "*recolhimento do imposto cabe à fonte pagadora, no caso de pagamento de comissões e corretagens a outro título*".

Ocorre que, como bem pontuado pela DRJ, os documentos apresentados pelo contribuinte não permitem apurar, com a devida certeza, que tais pagamentos referem-se a IRRF relativo à alegada auto retenção.

Por sua vez, igualmente não há nenhuma informe de rendimento ou DIRF apresentada pelas fontes pagadoras.

Nesse ponto, alega a Recorrente que tanto a obrigação a ser cumprida pelos clientes do Recorrente – incluir o rendimento e o imposto informados pela Recorrente em suas respectivas DIRFs – como a obrigação do Recorrente em lhes encaminhar os Comprovantes de Rendimentos, se referem a deveres instrumentais, cujo eventual descumprimento não tem o condão de invalidar o cumprimento da obrigação principal realizado pelo Recorrente e, por conseguinte, o seu direito a utilizar os recolhimentos do IRRF na composição do saldo negativo do IRPJ.

Pois bem, nesse ponto também assiste razão ao contribuinte, entretanto, na ausência de tais documentos compete ao requerente o ônus de provar a certeza e liquidez do crédito pleiteado. Aliás, essa também foi a posição adotada de forma bastante didática pela DRJ:

O documento hábil para comprovar a retenção do imposto compensado na apuração do saldo negativo de IRPJ é o comprovante de retenção emitido em nome da beneficiária dos rendimentos pela fonte pagadora, nos termos do art. 55 da Lei nº 7.450, de 1985. Assim, quando as informações prestadas em DIRF não confirmem a retenção do imposto, cabe a interessada apresentar o comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora. No presente caso, a própria interessada tinha o dever de fornecer aos anunciantes, até o dia quinze de fevereiro de cada ano, documentos comprobatórios com indicação do valor do rendimento e do imposto de renda recolhido, relativo ao ano-calendário anterior, documentos esse não juntados aos autos.

Constata-se, então, que a interessada além de ter preenchido o Per/Dcomp da forma incorreta, ao deixar de identificar as suas fontes pagadoras e IRRF relativo a cada uma delas, não apresentou os informes de rendimentos conforme exigido pela legislação, limitando-se a apresentar lançamentos contábeis do Razão (fls. 62-67). Tais lançamentos não tem o condão de comprovar a efetiva retenção do IRRF pelas fontes pagadoras, daí a exigência da apresentação, pelo contribuinte que deseja compensar o IRRF em sua declaração, dos comprovantes de retenção do IRRF com as receitas correspondentes, de forma individualizada por fonte pagadora. A escrituração contábil não faz prova a favor da interessada se desacompanhada da documentação hábil que lhe deu suporte, nos termos do art. 923 do RIR/1999:

Ora, o procedimento adotado pelo Recorrente de reunir de forma global as retenções, sem nenhum detalhamento das fontes pagadoras, bem como o fato de não ter acostado aos autos nenhum elemento de prova que pudesse demonstrar de forma cabal tratar-se de IRRF decorrente de auto retenção, faz o crédito pleiteado carecer da certeza necessária para o presente procedimento.

A título de exemplo, veja como a apuração do livro razão foi realizada:

Razão - Geral SP				Data : 30/06/2010 - Pág.: 1	
BR17 - New Momentum Ltda				Período: 01/07/2002 a 30/09/2002	
Data Lançamento	Nº Cheque	Tipo docto	Nº Docto	Valor	Histórico do lançamento
Conta : 120000 - I.Renda s/ publicidade					
03.07.2002		90	100001025	916,02	REF A RECOLHIMENTO PERIODO 24 A 29/06/2002
10.07.2002		90	100001080	21,32	RECOLHIMENTO DE IRRF DE 30/06/2002 A 05/07/2002
16.07.2002		90	100001215	26,50	RECOLHIMENTO IR REF. PERIODO DE 07 A 13/07/02
23.07.2002		90	100001322	362,15	RECOLHIMENTO IR REF. PERIODO DE 15 A 20/07/02
Saldo do mes.....				1.326,59	
Saldo anterior.....				0,00	
Saldo Atual.....				1.326,59	
20.08.2002		90	100001603	11.421,52	REF RECOLH IR PERIODO DE 11 A 17/08/02
Saldo do mes.....				11.421,52	
Saldo anterior.....				1.326,59	
Saldo Atual.....				12.748,11	
04.09.2002		90	100001818	1.736,72	REF A RECOLH IR PERIODO DE 25 A 31/08/02
10.09.2002		90	100001860	35,41	REF A RECOLH IR PERIODO DE 01 A 07/09/02
25.09.2002		90	100002025	1.837,29	REF A RECOLH IR PERIODO DE 15 A 21/09/02
25.09.2002		90	100002024	1.837,29	REF A RECOLH IR PERIODO DE 15 A 21/09/02
25.09.2002		90	100002033	6.130,87	REF A RECOLH IR PERIODO DE 15 A 21/09/02
30.09.2002		90	100002194	894,29	REF A RECOLH IR PERIODO DE 22 A 28/09/2002
30.09.2002		SA	100002428	21.545,60-	TRANSF IR FONTE A RECUPERAR 3°TRIM/2002
Saldo do mes.....				12.748,11-	
Saldo anterior.....				12.748,11	
Saldo Atual.....				0,00	

DOC

Ao fazer o cotejamento com o lançamento dos referidos períodos, não é possível vincular de forma clara as retenções de IRRF e a quais notas referem-se, ademais, sequer as notas foram apresentadas, que poderiam confirmar de fato se tratar de IRRF auto retido.

A título de exemplo, veja que no quadro acima na data de 04.09.2002 a contribuinte declara retenção de IRRF no valor de R\$ 1.736,72 referente ao período de 25 a 31/08/2002, entretanto, nos lançamentos relativos ao mês de agosto não constam nada no referido período:

01.08.2002	PV	400500205	335,22-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000270
01.08.2002	PV	400500204	670,44-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000267
01.08.2002	PV	400500203	41.925,00-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000264
01.08.2002	PV	400500206	335,22-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000273
14.08.2002	PV	400500215	488,52-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000276
15.08.2002	PV	400500217	1.991,90-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000280
15.08.2002	PV	400500216	1.991,90-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000278
17.08.2002	PV	400500221	335,22-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000288
17.08.2002	PV	400500220	335,22-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000286
17.08.2002	PV	400500219	670,44-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000284
17.08.2002	PV	400500218	42.908,32-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000282
19.08.2002	PV	400500229	1.811,70-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000292
19.08.2002	PV	400500230	1.762,54-	VALOR REF. FATURAMENTO PROD. N/DATA REF. 000294

Veja que não se trata de prova complexa, pelo contrário. Por sua vez, a DRJ foi muito clara ao fundamentar grande parte das razões de indeferimento na ausência de provas cabais que pudessem confirmar a individualização dos créditos, fonte pagadora, bem como que tratar-se-iam de auto retenção de IRRF. Mesmo assim o contribuinte não se desincumbiu do ônus que lhe competia.

Mesmo que se admitisse o razão juntado como meio de prova válido (não tem o cumprimento de formalidades necessárias para sua validade), os demais elementos de prova também não são suficientes para comprovar a certeza e liquidez do crédito pleiteado, tampouco tratar-se, efetivamente, de auto retenção do IRRF.

Por sua vez, apesar dos argumentos da DRJ quanto à necessidade de apresentação da documentação contábil/fiscal, em sede de recurso o contribuinte basicamente reafirma seu entendimento no sentido de que a DIPJ retificadora seria suficiente como prova. Não anexou novos documentos.

Ora, para que o crédito pleiteado possa ser repetido, é preciso que goze de certeza e liquidez, nos termos do artigo 170 do CTN.

Neste contexto, é preciso lembrar que, de acordo com artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72, o contribuinte deve apresentar na impugnação "*os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir*".

No mesmo sentido, o artigo 373, I, do Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, determina que incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo de seu direito. No caso, o autor é o contribuinte que pede o reconhecimento de um crédito perante a União por meio do PER/DComp.

Neste sentido, é recorrente o posicionamento deste Conselho, conforme se pode observar nos seguintes julgados:

**DÉBITO INFORMADO EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.**

A simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório.

**COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião. (Acórdão n.º 3201001.713, Rel. Cons. Daniel Mariz Gudiño, 3/1/2015)

**PER/DCOMP. RETIFICAÇÃO DA DCTF. DESPACHO DECISÓRIO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.**

O contribuinte, a despeito da retificação extemporânea da Dctf, tem direito subjetivo à compensação, desde que apresente prova da liquidez e da certeza do direito de crédito. A simples retificação, desacompanhada de qualquer prova, não autoriza a homologação da compensação. (Acórdão n.º 3802002.345, Rel. Cons. Solon Sehn, Sessão de 29/01/2014)

**DÉBITO INFORMADO EM DCTF. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DO ERRO.** A simples retificação de DCTF para alterar valores originalmente declarados, desacompanhada de documentação hábil e idônea, não pode ser admitida para modificar Despacho Decisório.

**COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.**

Constatada a inexistência do direito creditório por meio de informações prestadas pelo interessado à época da transmissão da Declaração de Compensação, cabe a este o ônus de comprovar que o crédito pretendido já existia naquela ocasião. (Acórdão n.º 3302002.124, Rel. Cons. Alexandre Gomes, Sessão de 22/05/2013)

Outrossim, não há porque se acatar o pedido alternativo de conversão em diligência uma vez que o contribuinte não dialogou com a decisão recorrida bem como não trouxe nenhum elemento novo. Ademais, entendo que o processo está apto a formar as convicções deste relator e que o contribuinte teve garantido o seu direito ao contraditório e ampla defesa, bem como respeitado o princípio da verdade material.

Assim, uma vez que o contribuinte não trouxe aos autos elementos mínimos de prova de que existe o alegado direito creditório, é de se negar o provimento do recurso voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Daniel Ribeiro Silva