



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10880.951209/2018-66
ACÓRDÃO	1001-004.321 – 1ª SEÇÃO/1ª TURMA EXTRAORDINÁRIA
SESSÃO DE	13 de maio de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	ASSOCIAÇÃO DE TAXISTAS CHAME TAXI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 2014

NULIDADE NÃO EVIDENCIADA.

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 CREDITÓRIO. NECESSIDADE DA COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA.

A comprovação pela Recorrente da existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento do pedido, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional.

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 (Súmula CARF nº 143).

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para aplicação da Súmula CARF nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, 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 procedimento ser retomado desde o início.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora e Presidente

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Elias da Silva Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Gustavo de Oliveira Machado, Ana Cláudia Borges de Oliveira e Carmen Ferreira Saraiva (Presidente).

RELATÓRIO

Per/DComp e Despacho Decisório

A Recorrente formalizou os Pedidos de Ressarcimento ou Restituição/Declarações de Compensação (Per/DComp) utilizando-se do crédito relativo ao pagamento a maior de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), código 3280, no valor total de R\$131.095,28 do ano-calendário de 2014 para compensação dos débitos ali confessados, e-fls. 1300-1317.

Consta no Despacho Decisório, e-fls. e-fls. 1318-1483:

O crédito de imposto de renda retido na fonte na prestação de serviços por cooperativas de trabalho e associações profissionais em decorrência de atos cooperativos somente pode ser utilizado após a ocorrência da retenção correspondente. Durante o ano-calendário, o crédito pode ser utilizado apenas em compensações do imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados ou associados pessoas físicas.

Após o encerramento do ano-calendário, o crédito não utilizado poderá ser objeto de pedido de restituição, bem como ser utilizado na compensação de débitos relativos aos tributos administrados pela Receita Federal (RFB).

A partir das informações prestadas pelo contribuinte chegou-se à seguinte análise do direito creditório:

MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO	MÊS	VALOR CONFIRMADO
JAN	R\$ 3.079,65	FEV	R\$ 3.527,77	MAR	R\$ 3.776,24	ABR	R\$ 4.583,70	MAI	R\$ 3.080,63	JUN	R\$ 4.935,92
JUL	R\$ 5.262,52	AGO	R\$ 3.365,59	SET	R\$ 4.563,87	OUT	R\$ 4.180,75	NOV	R\$ 5.380,47	DEZ	R\$ 3.298,30

Valor total do crédito reconhecido: R\$ 49.035,41 Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

O crédito reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados pelo sujeito passivo, razão pela qual:

HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no(s) seguinte(s) PER/DCOMP:

10933.10685.070214.1.3.05-0546	35019.71560.180314.1.3.05-6408
34072.64794.160414.1.3.05-8448	34838.30347.210514.1.3.05-0261
15995.95927.130614.1.3.05-0288	23356.52605.110714.1.3.05-8499
39800.67800.180814.1.3.05-1355	23077.39073.050914.1.3.05-7050
05409.57769.141014.1.3.05-9790	21798.59678.071114.1.3.05-0890
33944.10820.051214.1.3.05-3564 NÃO HOMOLOGO a compensação declarada no(s) PER/DCOMP:	

32572.31753.200115.1.3.05-3264[...]

Base Legal: Art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992. Art. 74 da Lei 9.430, de 1996. Art. 43 da IN RFB nº 1.300, de 2012.

Manifestação de Inconformidade e Decisão de Primeira Instância

Cientificada, a Recorrente apresentou a manifestação de inconformidade. Está registrado no Acórdão da 8ª Turma da DRJ/08 nº 108-039.012, de 22.08.2023, e-fls. 1488-1498:

ACÓRDÃO

Acordam os membros da 8ª TURMA/DRJ08 de Julgamento, por unanimidade de votos, JULGAR IMPROCEDENTE A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE, não reconhecendo o direito creditório em litígio.

Recurso Voluntário

Notificada em 12.12.2023, e-fls. 1526-1529, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 20.12.2023, e-fls. 1531-1558, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge.

Relativamente aos fundamentos de fato e de direito aduz que:

III. DO DIREITO

3.1. DO INDEFERIMENTO DA REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA/PERÍCIA – DO CERCEAMENTO DE DEFESA

12. Em atendimento ao disposto no artigo 16, V, do Decreto 72.235/72, a recorrente formulou pedido para realização de diligências e perícia técnica-contábil.

13. O pedido de diligência se justificava para que a autoridade fiscal em virtude do volume de documentos que precisariam instruir a manifestação de

inconformidade, sem prejuízo da impossibilidade da sua organização durante o exíguo prazo legal para o oferecimento da impugnação, compareça à sede da ora recorrente e, em conjunto com a contabilidade responsável pela associação, acessasse a integralidade das notas fiscais, os respectivos pagamentos efetuados pelas pessoas jurídicas contratantes dos serviços pessoais dos taxistas associados e, assim, confirmar a existência do destaque do imposto de renda retido na fonte nas notas fiscais, o recebimento dos valores com os respectivos abatimentos pela recorrente e o repasse aos taxistas.

14. A recorrente pretendia provar o seu legítimo direito às compensações, efetuadas por meio dos PER/DCOMP indicados no despacho decisório, através de perícia técnica contábil, a qual tem como objetivo realizar o confronto entre os documentos fiscais e contábeis acostados aos autos e complementados pela diligência pleiteada, a fim de comprovar que os valores foram efetivamente retidos pelos tomadores e compensados legitimamente pela manifestante sobre o imposto retido sobre os rendimentos repassados aos taxistas associados.

15. A recorrente nomeou o assistente técnico e formulou os quesitos que pretendiam que fossem examinados, tudo conforme determina a legislação (Art. 16, V, do Decreto 72.235/72).

16. Todavia, muito embora essencial para o correto julgamento, como amplamente exposto, o pedido foi indeferido pelos julgadores da 8ª Turma, por entenderem “desnecessária a diligência e de perícia contábil”.

17. Com o devido respeito ao entendimento contrário, o indeferimento do pedido de diligências e perícia técnica contábil constitui flagrante cerceamento de defesa e deve ser repellido, pois não se trata de requerimento de caráter protelatório, pelo contrário, essencial para que fosse demonstrado o legítimo direito às compensações não homologadas e/ou homologadas parcialmente.

18. Como demonstrado, somente com as diligências requeridas e, especialmente, com o trabalho pericial a ser produzido seria possível a recorrente documentalmente comprovar a legalidade e a legitimidade dos créditos tributários compensados pela associação, haja vista que, todos os valores foram todos retidos pelos tomadores e a associação recebeu tão somente as quantias líquidas, posteriormente repassadas aos motoristas associados que efetivamente prestaram os serviços de transporte.

19. A produção de provas se refere a dispositivos reflexamente voltados ao direito fundamental do contraditório e da ampla defesa e a Constituição Federal situou os tais princípios conjuntamente em seu inciso LV, artigo 5º [...].

20. O princípio da ampla defesa, que traduz a liberdade inerente ao indivíduo (no âmbito do Estado Democrático) de, em defesa de seus interesses, alegar fatos e propor provas, em outras palavras, é o espaço que o litigante exerça, sem qualquer restrição, seu direito de defesa.

21. Por força do princípio constitucional, não seria demasiado dizer que a ampla defesa também está intimamente ligada a outro princípio constitucional mais abrangente, qual seja, o devido processo legal, pois é inegável que o direito a se defender amplamente implica consequentemente na observância de providência que assegure legalmente essa garantia. [...]

23. Feitas tais considerações, forçoso concluir que o indeferimento do requerimento de diligência/perícia, com todo acatamento e respeito que são devidos aos N. Julgadores, se distanciou da aplicação do bom direito, que busca a verdade, caracterizando nítido cerceamento de defesa à recorrente, que restou impossibilitada de produzir as provas pretendidas, em especial, a pericial contábil.

24. O contraditório e a ampla defesa fazem parte de princípios plenos indispensáveis nos julgamentos que o Poder Público realizar, seja na esfera jurídica ou administrativa, por isso estão consagrados no inciso LV, do art. 5º, da Constituição Federal, que dispõe que “aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

25. É forçoso reconhecer que somente haverá ampla defesa processual quando todas as partes envolvidas no litígio puderem exercer, sem limitações, os direitos que a legislação vigente lhes assegura, dentre os quais se pode enumerar o relativo à dedução de suas alegações e à produção de prova. [...]

27. A Constituição Federal assegura não apenas um, mas dois direitos, quais sejam: o contraditório e a ampla defesa. Cada qual com um significado específico, a saber, o contraditório é a oportunidade de o acusado enfrentar as razões postas contra ele. Já a ampla defesa é a oportunidade de o acusado apresentar suas razões. No contraditório, o acusado procura derrubar a verdade da acusação e na ampla defesa ele sustenta a sua verdade, quando é exercida mediante a segurança de três outros direitos a ela inerentes, que são: direito de informação, direito de manifestação e direito de ter suas razões consideradas.

28. Assim, o indeferimento da produção de provas (diligência/perícia), com todo acatamento e respeito que são devidos aos Nobres Julgadores, caracteriza nítido cerceamento de defesa, uma vez que a recorrente restou impossibilitada de produzir as provas pretendidas, sob pena de contrariedade ao artigo 5º, LV da Constituição Federal.

3.2. DO COMPLEXO NORMATIVO QUE LEGITIMA AS COMPENSAÇÕES E DA COMPROVAÇÃO DAS RETENÇÕES EFETUADAS PELAS PESSOAS JURÍDICAS CONTRATANTES DOS SERVIÇOS COOPERADOS

29. Conforme amplamente exposto na manifestação de inconformidade, foi homologada a compensação de créditos no montante de R\$ 49.035,41 (quarenta e nove mil trinta e cinco reais e quarenta e um centavos) e não homologados ou homologados parcialmente créditos tributários no valor nominal de R\$ 82.070,01

(oitenta e dois mil e setenta reais e um centavo), sem prejuízo da multa e dos juros, todos relativos às competências do ano-calendário de 2014.

30. Entretanto, a dinâmica empreendida pela recorrente foi exatamente a mesma, tanto em relação às compensações homologadas como às não homologadas ou homologadas parcialmente, razão pela qual, dos fundamentos legais utilizados pela d. autoridade fiscal, não se consegue extrair os motivos da homologação parcial e da não homologação das compensações, visto que todos os valores foram retidos pelos tomadores e abatidos dos créditos efetuados em favor da associação para repasse aos taxistas associados e a legislação vigente apenas exige seja comprovada a realização da retenção por parte do tomador, sendo que este é o responsável pelo tributo, multa e juros em decorrência da retenção e não apenas pela multa de ofício, cabível apenas caso não tivesse retido a exação.

31. O complexo normativo ampara as compensações realizadas pela recorrente e lhe garante o direito de crédito a partir da simples retenção do IRRF pelos tomadores dos serviços.

32. O artigo 45 da Lei 8.245/92 estabelece como único requisito para a compensação a RETENÇÃO do IRRF sobre os valores que são pagos ou creditados às associações de profissionais por pessoas jurídicas. [...]

33. O artigo 652 do Regulamento do Imposto de Renda vigente quando das compensações, também cuidava da incidência do imposto na fonte e autorizava as cooperativas de trabalho e associações a compensar o tributo com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos cooperados [...].

34. O artigo 48 da Instrução Normativa n.º 1300, de 20 de novembro de 2012, então vigente quando da ocorrência dos fatos impositivos, também garantiam a utilização do crédito de IRRF pela recorrente, cujo procedimento de compensação está previsto no artigo 41, § 1º do mesmo diploma normativo. [...]

35. Por fim, os artigos 74 da Lei 9.430/96 e 43 da IN 1.300/12, também vigentes, encerram os procedimentos quanto compensação por meio de declaração, na qual devem constar as informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados, sublinhando-se que inexistia qualquer outro requisito para a compensação [...].

36. Destaca-se que, no caso específico das sociedades cooperativas de taxistas e associação de taxistas (transporte de passageiros), como é a hipótese desse caso, a base de cálculo corresponde a 60% (sessenta por cento) do valor bruto da nota fiscal, nos termos dos artigos 47 e 629 do Regulamento do Imposto de Renda então vigente quando das compensações [...].

37. No Manual do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – MAFON/2013, na fl. 88, constavam as orientações da Receita Federal em relação ao fato gerador, beneficiário, alíquotas e base de cálculo em relação à remuneração de serviços

pessoais prestados por associados de Cooperativas de Trabalho, observando a redução da base de cálculo adotada pela recorrente, nos seguintes moldes:

3280 Remuneração de Serviços Pessoais Prestados por Associados de Cooperativas de Trabalho (art. 45 da Lei nº 8.541, de 1992) [...]

38. A redução da base de cálculo para a incidência do IRRF é objeto do ATO DECLARATÓRIO NORMATIVO COSIT Nº 1, DE 11 DE FEVEREIRO DE 1993, vigente quando das compensações, e dispõe sobre a retenção do IR pelas cooperativas de trabalho [...].

39. Dessa forma, conclui-se que a legislação vigente quando das compensações homologadas, homologadas parcialmente e não homologadas sempre autorizou a compensação do imposto de renda retido pelos contratantes dos serviços dos associados com o imposto de renda retido por ocasião do repasse dos valores aos associados, considerando a base de cálculo reduzida quando se tratar de cooperativa de trabalho e associação com objeto a prestação de serviços de transporte de passageiros, não impondo qualquer outra condição para que se aproveite do valor do imposto retido, exceto o oferecimento à tributação por meio da declaração competente.

40. Sendo inexistente qualquer previsão legal que impunha a obrigação à recorrente de exigir os comprovantes de pagamento dos tomadores dos serviços, com a retenção do IRRF e o pagamento do preço dos serviços com esse abatimento, emerge o direito da associação à compensação e respectiva homologação pela autoridade fiscal.

41. Vale sublinhar que, em sua decisão, os N. Julgadores da 8ª Turma confirmam a apresentação de extensa documentação, contudo, convergem no sentido de ser necessária apresentação do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora [...].

42. Contudo, como acima demonstrado, na legislação vigente à época dos fatos, não havia qualquer imposição para que as associações aproveitassem do valor do imposto retido, exceto o oferecimento à retenção.

43. Nesse sentido, cumpre apenas à recorrente demonstrar que o IRRF foi retido pelas pessoas jurídicas contratantes, o que fez por meio das notas fiscais e da sua planilha analítica apresentada, como amplamente demonstrado nesses autos nas mais de mil folhas juntadas!

44. Se mostra completamente irrazoável, cercear o direito de defesa da parte, quando a emissão do documento “Comprovante de Rendimentos e de Retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte” se encontra fora de sua alçada, vez que se trata de ônus da fonte pagadora (obrigação acessória de um terceiro).

45. Ora, se não deu causa à inexistência dessa prova (“Comprovante de Rendimentos e de Retenção do Imposto de Renda Retido na Fonte”), como

ocorreu nesses autos, pode o contribuinte buscar, nos meios legais previstos, outra natureza de documentação apta a lastrear a retenção dos tributos.

46. E foi isso que ocorreu nesses autos!

47. A recorrente elaborou a planilha (fls. 1239/ 1261) com as notas fiscais que foram expedidas no ano de 2014, as quais foram emitidas com a retenção da nota fiscal e que geraram boletos de pagamento em valores inferiores ao montante total dos documentos fiscais, comprovando-se assim haver recebido o valor líquido em virtude da retenção do IRRF pelas pessoas jurídicas contratantes [...].

48. Vale mencionar que esse Conselho, diferente daquilo defendido pela d. autoridade julgadora, já confirmou o entendimento de que a comprovação das retenções pode se dar por qualquer meio de prova, mesmo na hipótese de a fonte pagadora não fornecer os comprovantes de retenção, haja vista que a contribuinte não poderá perder o seu direito de compensar as retenções quando, na espécie, não deu causa à inexistência de prova, considerando que se trata de obrigação acessória de terceiro. [...]

54. Não resta qualquer dúvida de que a legislação autoriza, nos casos de dedução de tributo retido na fonte, que na apuração dos seus tributos, a beneficiária possa compensar o valor correspondente, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do tributo, podendo, para tanto, ser apresentado qualquer meio de prova em direito admitido, nos termos das Súmulas CARF nºs 80 e 143 [...].

56. Em conclusão, o entendimento predominante se coaduna no sentido de, mesmo na hipótese da fonte pagadora não fornecer os comprovantes de retenção, a compensação poderá ser utilizada pela contribuinte, em especial, pela recorrente que, pelos documentos apresentados, hábeis e idôneos, conseguiu comprovar a legalidade e a legitimidade dos créditos tributários compensados, haja vista que os valores foram todos retidos pelos tomadores e a associação recebeu as quantias líquidas, posteriormente repassadas aos motoristas associados.

57. Como já demonstrado, a recorrente apresentou mais de mil documentos, dentre eles, as notas fiscais que foram emitidas e que comprovam que os serviços referem-se a “táxi”, os quais são prestados pelos associados [...].

58. Como já observado, uma vez comprovada a retenção do IRRF, as compensações efetuadas pela recorrente por meio dos PER/DCOMP relacionados no despacho decisório são legítimas e merecem ser homologadas integralmente, pois, repita-se, a responsabilidade por eventual não recolhimento do tributo pertence exclusivamente às pessoas jurídicas que retiveram o IRRF e se apropriaram dos valores.

3.3. DA RESPONSABILIDADE EXCLUSIVA DA FONTE PAGADORA QUE RETEVE O IRRF 59. Tendo em vista que todos os valores exigidos da recorrente decorrem de imposto de renda retido pelas pessoas jurídicas contratantes dos serviços

pessoais prestados pelos taxistas associados, estes são exclusivamente responsáveis pelo pagamento não apenas do tributo retido, mas também da multa e dos juros, sem prejuízo da apuração criminal diante da prática, em tese, de crime de apropriação indébita.

60. A questão da responsabilidade tributária na hipótese de pagamento de rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte já foi objeto de ampla discussão na Secretaria da Receita Federal, havendo atualmente consenso quanto à dimensão da responsabilidade da fonte pagadora no caso do imposto de renda retido exclusivamente na fonte e do imposto retido na fonte por antecipação do devido na declaração da pessoa física, ou, no caso da pessoa jurídica, do devido encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado.

61. O artigo 121 do Código Tributário Nacional cuida da sujeição passiva e conceitua contribuinte e responsável tributário [...].

62. Nos rendimentos sujeitos ao imposto de renda na fonte, o beneficiário do rendimento é o contribuinte, titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda referida no artigo 43 do Código Tributário Nacional. A fonte pagadora substitui o contribuinte em relação ao recolhimento do tributo, cuja retenção está obrigada a fazer, caracterizando-se como responsável tributário. Ao atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa vinculada ao fato imponible, a lei possibilita tanto a exclusão de responsabilidade do contribuinte como pode lhe atribuir uma responsabilidade supletiva.

63. No âmbito do imposto de renda por antecipação do imposto que será tributado posteriormente pelo contribuinte, em sendo retido o imposto pela fonte pagadora sem o correspondente recolhimento, o favorecido faz jus à compensação do crédito e a fonte pagadora responderá tanto pelo tributo retido e não recolhido como pelos encargos moratórios (multa e juros).

64. Nesse sentido, é a orientação firmada pelo Parecer Normativo COSIT nº 1, de 24.09.2002, ao abordar a discussão sobre a responsabilidade pelo pagamento o Imposto de Renda Retido na Fonte nos casos de antecipação sem o devido recolhimento, a Coordenadoria do Sistema Tributário concluiu que a responsabilidade é exclusiva da pessoa jurídica que reteve o IRRF. [...]

65. A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é firme no sentido de responsabilizar unicamente o tomador dos serviços quando retém o IRRF e não o recolhe ao fisco federal, exonerando o prestador dos serviços que recebeu o seu crédito com o abatimento do imposto retido [...].

66. Importante mencionar que as pessoas jurídicas que retiveram o imposto de renda e não recolheram aos cofres públicos estão plenamente identificadas pela Receita Federal do Brasil através de seus números de inscrição no CNPJ, razão pela qual deverão suportar as consequências legalmente cabíveis pela prática da retenção e não recolhimento do tributo.

67. Portanto, restam integralmente impugnadas as declarações de não homologação ou de homologação parcial das compensações realizadas por meio das PER/DCOMP, objeto do despacho decisório ora atacado, as quais deverão ser homologadas em virtude da comprovação da retenção do imposto por parte das pessoas jurídicas contratantes dos serviços pessoais dos taxistas associados.

68. Não se pode olvidar ainda da boa-fé que acompanha a recorrente, uma vez que se apropriou de créditos tributários legítimos decorrentes da retenção empreendida pelas fontes pagadoras, repita-se, todas elas conhecidas pela Receita Federal do Brasil e que deveriam ser alvo das autuações fiscais e da responsabilidade criminal, e não a recorrente que apenas se aproveitou do benefício nos termos da legislação tributária vigente.

No que concerne ao pedido conclui que:

IV. DO PEDIDO

69. Diante do exposto, requer se digne Vossa Senhoria conhecer do presente recurso voluntário e, no mérito, julgá-lo procedente para:

(i) anular o julgamento de primeira instância em razão da manifesta infringência dos princípios constitucionais e legais da ampla defesa e do contraditório, determinando o retorno dos autos para que seja permitida a produção da prova pericial contábil tempestiva e regularmente requerida já que essencial para a comprovação dos fatos alegados pela parte recorrente, sobretudo à luz do princípio da verdade material tão solidificado nessa Corte Administrativa, com a prolação de nova decisão.

(ii) em não sendo anulado a respeitável decisão vergastada, homologar todas as compensações efetuados através das PER/DCOMP apresentadas pela recorrente relativas ao ano-calendário de 2014, julgando-se extinto os créditos tributários à luz do disposto no artigo 156, inciso II do Código Tributário Nacional.

É o Relatório.

VOTO

Conselheira Carmen Ferreira Saraiva, Relatora.

Tempestividade

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, inclusive para os fins do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional. Assim, dele tomo conhecimento.

Nulidade do Despacho Decisório e Da Decisão de Primeira Instância

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos arguindo que foram violados princípios constitucionais.

O Despacho Decisório foi lavrado por servidor competente que verificando a ocorrência da causa legal emitiu o ato revestido das formalidades legais com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-lo ou impugná-lo no prazo legal (art. 23 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A decisão de primeira instância 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.

Tem-se que a “impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento” (art. 14 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). Nesta ocasião se implementam o contraditório resumido pelo binômio ciência e reação e a ampla defesa na produção de provas. Estes elementos são essenciais da estrutura dialética de participação processual. Antes da instauração da fase litigiosa não há que se falar em estrutura dialética, contraditório e ampla defesa.

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).

As autoridades 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 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).

Ainda sobre a matéria, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu decisão em Repercussão Geral na Questão de Ordem no Agravo de Instrumento nº 791292/PE (STF, AI 791292 QO-RG/PE, 2010), Terma nº 339, com trânsito em julgado em 28.02.2010, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, de acordo com o art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

Ementa

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão. [...]

Tese

O art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas.

Via de regra, na decisão devem ser enfrentados “todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador” (art. 489 do Código de Processo Civil). Ocorre que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. Na decisão administrativa não precisam ser enfrentados todos os argumentos trazidos na peça recursal sobre a mesma matéria, principalmente quando os fundamentos expressamente adotados são suficientes para afastar a pretensão da Recorrente e arrimar juridicamente o posicionamento adotado. Neste sentido, o Recurso Especial Repetitivo nº 931.727/RS (STJ, REsp 931727/RS, 2009), Temas Repetitivos nºs 160 e 161, proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) assim se refere: “o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão”. Ademais, “na apreciação da prova, a autoridade julgadora formará livremente sua convicção”, conforme preceitua o art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972.

As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos em observância aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. A proposição afirmada pela Recorrente, desse modo, não pode ser ratificada.

Necessidade de Comprovação da Liquidez e Certeza do Indébito

A Recorrente discorda do procedimento fiscal.

O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição, pode utilizá-lo na compensação de débitos. A partir de 01.10.2002, a compensação somente pode ser efetivada por meio de declaração e com créditos e débitos próprios, que ficam extintos sob condição resolutória de sua ulterior homologação. Também os pedidos pendentes de apreciação foram equiparados a declaração de compensação, retroagindo à data do protocolo. O Per/DComp delimita a amplitude de exame do direito creditório alegado pela Recorrente quanto ao preenchimento dos requisitos, de modo que em regra a retificação somente é possível se encontrar pendente de decisão administrativa à data do envio do documento retificador e o seu cancelamento é procedimento cabível ao sujeito passivo na forma, no tempo e lugar previstos na legislação tributária (art. 165, art. 168, art. 170 e art. 170-A do Código Tributário Nacional, art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 com redação dada pelo art. 49 da

Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, que entrou em vigor em 01.10.2002 e foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002).

Posteriormente, ou seja, em 31.10.2003, ficou estabelecido que o Per/DComp constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados, bem como que o prazo para homologação tácita da compensação declarada é de cinco anos, contados da data da sua entrega até a intimação válida do despacho decisório. Ademais, o procedimento se submete ao procedimento do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, inclusive para os efeitos do inciso III do art. 151 do Código Tributário Nacional (§1º do art. 5º do Decreto-Lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, art. 17 da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro de 2003 e art. 17 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

O pressuposto é de que a pessoa jurídica deve manter os registros de todos os ganhos e rendimentos, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a seu favor dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais. Para que haja o reconhecimento do direito creditório é necessário um cuidadoso exame do pagamento a maior de tributo como condição absolutamente essencial para fins de verificação da precisão dos dados informados. Cabe a averiguação dos livros de registros obrigatórios pela legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal (art. 195 do Código Tributário Nacional, art. 51 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, art. 6º e art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e art. 37 da Lei nº 8.981, de 20 de novembro de 1995).

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações, já que o procedimento de apuração do direito creditório não prescinde da comprovação inequívoca da liquidez e da certeza do valor de direito creditório pleiteado. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 170 do Código Tributário Nacional e art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977). Nesse sentido, a legislação exige que a Recorrente produza prova de suas alegações que demonstrem a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado (art. 170 do Código Tributário Nacional).

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” (art. 37 e art. 69 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999 e Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972).

Tem-se que no processo administrativo fiscal a Administração deve se pautar no princípio da verdade material, flexibilizando a preclusão no que se refere a apresentação de documentos, a fim de que se busque ao máximo a incidência tributária, pois “não há óbice para apreciação, pela autoridade julgadora de segunda instância, de provas trazidas apenas em recurso voluntário, mas que estejam no contexto da discussão de matéria em litígio, sem trazer inovação” (Acórdão CSRF nº 9101-004.568, de 03.12.2019).

Em se tratando da necessidade de se demonstrar a liquidez e certeza do crédito que a Recorrente pretende utilizar no Per/DComp, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) pacificou que: “10. A compensação, posto modalidade extintiva do crédito tributário (artigo 156, do CTN), exsurge quando o sujeito passivo da obrigação tributária é, ao mesmo tempo, credor e devedor do erário público, sendo mister, para sua concretização, autorização por lei específica e créditos líquidos e certos, vencidos e vincendos, do contribuinte para com a Fazenda Pública (artigo 170, do CTN)” (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 862572/CE) (BRASIL, AgRg no REsp 862572/CE, 2008). Nesse sentido, em caso de Per/DComp inverte-se o ônus da prova, cabendo à Recorrente comprovar seu direito líquido e certo. É dever da autoridade fiscal, ao analisar os valores informados em Per/DComp para fins de decidir homologação ou não da compensação, investigar a exatidão do indébito apurado pela Recorrente.

O Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, prevê:

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

Cabe mencionar os seguintes precedentes (art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999):

Acórdão da 1ª Turma da CSRF do CARF nº 9101-002.548, de 07.02.2017:

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 333, inciso I, do Código de Processo Civil CPC (Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015), e tendo em vista que a existência, certeza e liquidez do crédito pleiteado são requisitos essenciais ao deferimento da restituição/compensação requerida, na forma do art. 170 do Código Tributário Nacional CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), compete ao sujeito passivo, que dele pretende se beneficiar, a efetiva comprovação daquele crédito [...].

Acórdão CARF nº 1101-001.494, de 10.12.2024:

DCOMP. DIREITO CREDITÓRIO. DOCUMENTAÇÃO PROBATÓRIA. APRESENTAÇÃO. REANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO

O contribuinte deve provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Uma vez colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, o qual deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Neste caso, o processo deve retornar à Receita Federal para reanálise do direito creditório vindicado e emissão de despacho decisório complementar.

Sobre o IRRF, 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.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 410, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

Em relação à personalidade jurídica da cooperativa de trabalho, o Supremo Tribunal Federal (STF) proferiu o Recurso Extraordinário com Repercussão Geral nº 599362/RJ, Tema 323, com trânsito em julgado em 25.11.2016, que deve ser reproduzido pelos conselheiros no

julgamento dos recursos no âmbito do CARF (art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023):

4. A Lei nº 5.764/71 foi recepcionada pela Constituição de 1988 com natureza de lei ordinária e o seu art. 79 apenas define o que é ato cooperativo, sem nada referir quanto ao regime de tributação. Se essa definição repercutirá ou não na materialidade de cada espécie tributária, só a análise da subsunção do fato na norma de incidência específica, em cada caso concreto, dirá.

5. Na hipótese dos autos, a cooperativa de trabalho, na operação com terceiros – contratação de serviços ou vendas de produtos - não surge como mera intermediária de trabalhadores autônomos, mas, sim, como entidade autônoma, com personalidade jurídica própria, distinta da dos trabalhadores associados.

6. Cooperativa é pessoa jurídica que, nas suas relações com terceiros, tem faturamento, constituindo seus resultados positivos receita tributável.

No que se refere ao IRRF incidentes sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, a Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992, com redação dada pela Lei nº 8.981, 20 de janeiro de 1995, assim determina:

Art. 45. Estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

§ 1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

§ 2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 8.981, de 1995)

O Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR, de 1999), determina:

Art. 647. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º, Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, inciso III, Lei nº 7.450, de 1985, art. 52, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º). [...]

§1º Compreendem-se nas disposições deste artigo os serviços a seguir indicados: [...]

24. medicina (exceto a prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro); [...]

Art. 652. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte à alíquota de um e meio por cento as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64).

§1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, §1º).

§2º O imposto retido na forma deste artigo poderá ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo do Ministro de Estado da Fazenda (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, §2º).

O IRRF, código 3280, refere-se às importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (art. 45 da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992). Sujeita-se ao regime de tributação em que imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) incidente sobre as importâncias pagas ou creditadas, relativas a serviços pessoais. O imposto retido pode ser objeto de pedido de restituição, desde que a cooperativa, associação ou assemelhada comprove, relativamente a cada ano-calendário, a impossibilidade de sua compensação, na forma e condições definidas em ato normativo. O beneficiário é a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada e o imposto é recolhido pela fonte pagadora e deve ser efetuado até o último dia útil do 2º (segundo) decêndio do mês subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores (art. 70 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005).

A Solução de Consulta Cosit/RFB nº 15, de 14 de março de 2018, orienta:

Conclusão 34. Com base no exposto, conclui-se [...]:

II - Nos pagamentos efetuados por pessoas jurídicas a cooperativas singulares de trabalho médico, deverá ser observado o seguinte:

a) será retido o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 652 do RIR de 1999, sobre as importâncias relativas aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, das cooperativas singulares;

b) será retido o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), de que trata o art. 647 do RIR de 1999, e as contribuições de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre as importâncias relativas a serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares;

c) será retido das federações o IR na fonte à alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999, sobre o valor correspondente à comissão ou taxa de administração, caso as cooperativas singulares atuem como intermediadoras.

III - Para os fins das retenções previstas no item II, a cooperativa singular de trabalho médico, deverá apresentar faturas ou documento de cobrança de sua emissão, segregando os valores a serem pagos, observando-se o seguinte:

a) emitir fatura e nota fiscal somente em relação ao valor correspondente à comissão ou taxa de administração, como intermediadora, a qual se sujeita à incidência da retenção do imposto de renda na fonte a alíquota de 1,5% (um e meio por cento) de que trata o art. 651, inciso I do RIR, de 1999; e

b) emitir faturas e notas fiscais, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, das cooperativas singulares, da seguinte forma:

b.1) valores relativos aos serviços pessoais prestados por cooperados, pessoas físicas, cabendo a retenção e o recolhimento, em nome da cooperativa singular que tenha concorrido para a prestação de serviços no período sob cobrança, de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda, na forma prevista na alínea “a” do item II; e b.2) valores relativos aos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, da cooperativa singular, cabendo a retenção de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) de imposto de renda de que trata o art. 647 do RIR de 1999, e de 4,65% (quatro inteiros e sessenta e cinco centésimos), relativos à CSLL, à Cofins e à Contribuição para o PIS/Pasep, a ser retido individualmente de cada cooperado pessoa jurídica.

IV - Para os fins do disposto no item III, as cooperativas singulares de trabalho médico deverão apresentar faturas ou documento de cobrança de sua emissão, acompanhadas das notas fiscais emitidas pelas cooperadas pessoas jurídicas, e nessas faturas deverão ser segregadas as parcelas referentes aos serviços pessoais dos cooperados, pessoas físicas, dos serviços prestados pelas cooperadas, pessoas jurídicas, na forma prevista nas subalíneas “b.1” e “b.2” do item III.

V - A beneficiária das importâncias pagas ou creditadas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 652 do RIR/1999, é a cooperativa de trabalho singular, cujos associados, pessoas físicas, prestaram serviços pessoais à pessoa jurídica tomadora dos serviços, e a retenção deverá ser feita pela contratante, em nome

da cooperativa singular que tenha concorrido com a prestação de serviços no período sob cobrança.

VI - A beneficiária das importâncias pagas, para efeito da retenção na fonte de que trata o art. 30 da Lei nº 10.833, de 2003, e o art. 647 do RIR/1999, é a cooperada pessoa jurídica que presta serviços a outra pessoa jurídica, e a retenção deverá ser feita pela contratante, em nome de cada cooperado pessoa jurídica que tenha concorrido com a prestação de serviços no período sob cobrança.

VII - O imposto retido na forma da alínea “a” do item II será compensado (deduzido) pelas cooperativas singulares por ocasião do pagamento efetuado, individualmente, a cada cooperado pessoa física que prestou os serviços constantes da fatura ou nota fiscal emitida pela cooperativa singular, sendo, portanto, as cooperativas singulares responsáveis pelo fornecimento do comprovante de rendimentos de que trata a IN RFB nº 1.215, de 15 de dezembro de 2011, ao cooperado, bem como, de incluir tais rendimentos e as respectivas retenções de IRRF, de cada cooperado, descontado o IRRF de 1,5% já retido por antecipação, em suas respectivas Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf).

Consta no Acórdão da 8ª Turma da DRJ/08 nº 108-039.012, de 22.08.2023, e-fls. 1488-1498::

18. Na documentação anexada pela fiscalizada constam, entre outros documentos, notas fiscais de emissão da fiscalizada (folhas 146 a 1.238) e planilha confeccionada pela contribuinte com valores lançados nas notas fiscais, discriminadas por cliente, mas não contam os comprovantes de retenção emitidos pela fonte pagadora.

19. Por outro lado, para os casos em que ficou constatada a falta do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, deve-se observar o que estabelece a súmula CARF nº 143, abaixo reproduzida, uma vez que a Portaria ME nº 410, de 16 de dezembro de 2020, atribuiu efeito vinculante à citada sumula [...].

20. Da leitura da súmula acima reproduzida, conclui-se que o comprovante de rendimentos não é a única forma de comprovação das retenções na fonte. [...]

24. Como já exposto, os documentos de lavra da própria postulante do crédito, quando desacompanhados de recibos (documentos oriundos de terceiros) ou extratos bancários que possam comprovar o efetivo valor recebido, se mostram insuficientes para fazer prova conclusiva das retenções alegadas, consequentemente, no presente caso, conclui-se que tal documentação não comprova ter recebido ao valor líquido da nota fiscal, deduzidos os tributos, e muito menos o direito da contribuinte aos créditos glosados. Portanto, a argumentação da manifestante se mostra desprovida de razão. [...]

30. Nos termos da legislação acima citadas, cabe a interessada instruir e apresentar, juntamente com a manifestação de inconformidade, os documentos

que entender necessários à comprovação de seus argumentos e, assim, fazer prova do seu direito ao crédito.

31. Na presente análise, a manifestante anexou notas fiscais de prestação de serviços e planilhas, todos documentos da própria lavra, onde não ficou comprovado sequer que a fiscalizada teria sofrido retenção em seu nome.

A partir da matéria de insurgência recursal dialogando com a decisão de primeira instância cabe esclarecer que foi produzido pela Recorrente um início de prova da apuração do indébito, de acordo com o acervo fático-probatório composto de notas fiscais eletrônicas de serviços com destaque de IRRF (Lei nº 8.847, de 26 de janeiro de 1994) e demonstrativo interno, e-fls. 147-1237. As informações constantes nos sistemas da RFB devem ser cotejadas com aquelas originárias dos registros contábeis e fiscais e demais documentos que a Recorrente deve ser notificada a apresentar.

Os efeitos da aplicação do direito superveniente fixam a relação de causalidade com a possibilidade de deferimento da Per/DComp. Esta legislação impõe, pois, o retorno dos autos a DRF de origem que inaugurou o litígio sob esse fundamento para que seja analisado o conjunto probatório produzido junto com o recurso voluntário referente ao mérito do pedido, sob pena de supressão de instância. Devem ser averiguadas a origem e a procedência 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 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. A autoridade administrativa deve apreciar 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 procedimento 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 retomar a verificação do indébito. Registre-se que não se tratar de nova lide, mas sim a continuação de análise do direito creditório pleiteado considerando o saneamento no seu exame. Por conseguinte, não há que se falar em perda 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 procedimento 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).

Diligência

A Recorrente diz que o prazo de produção de provas deve ser devolvido.

Sobre a diligência, vale esclarecer que no presente caso se aplicam as disposições do processo administrativo fiscal que estabelecem que a peça de defesa deve ser formalizada por escrito com inserção de todas as teses de defesa e instruída com os todos documentos em que se fundamentar. Opera-se a preclusão do direito de a Recorrente praticar este ato e apresentar novas razões em outro momento processual, salvo a ocorrência de quaisquer das circunstâncias ali previstas, tais como fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente ou se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, nos termos do art. 15, art. 16, art. 17 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, que determinam critérios de aplicação do princípio da verdade material.

Assim, tendo em vista o princípio da concentração da defesa, a manifestação de inconformidade deve conter todas as matérias litigiosas e instruída com os elementos de prova em que se justificar, sob pena de preclusão, ressalvadas as exceções legais. A lei prevê meios instrutórios amplos para que o julgador venha formar sua livre convicção motivada na apreciação do conjunto probatório mediante determinação de diligências quando entender necessárias com a finalidade de corrigir erros de fato e suprir lacunas probatórias.

Sobre a distribuição do ônus da prova, o Código de Processo Civil determina:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente. [...]

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

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

Instaurada a fase litigiosa do procedimento, cabe a Recorrente produzir o conjunto probatório nos autos de suas alegações. Devem ser detalhados os motivos de fato e de direito em que se baseiam com exposição de forma minuciosa os pontos de discordância e suas razões. A peça de defesa deve ser instruída com prova documental imprescindível à comprovação das matérias suscitadas dada a concentração dos atos em momento oportuno (art. 15, art. 16, art. 18 e art. 29 do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972). A “escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais” (art. 9º do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977).

Tem-se que, a partir da regra de distribuição estática, o art. 373 do Código de Processo Civil estabelece que o ônus probatório incumbe à autoridade fiscal, quanto ao fato constitutivo de seu direito, e à Recorrente, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito da Fazenda Pública. Nesse sentido, não cabe ao julgador atuar em defesa da Recorrente, sobretudo quando não encontra na prova juntada aos autos deficiências que lhe causassem dúvidas a ponto de determinar de ofício a realização de diligência.

As autoridades administrativa e julgadora de primeira instância analisaram detidamente todos os elementos constantes nos registros internos da RFB e aqueles colacionados em sede de impugnação. Embora lhe fossem oferecidas várias oportunidades no curso do processo, a Recorrente não apresentou a comprovação inequívoca de quaisquer fatos que tenham correlação com as situações excepcionadas pela legislação de regência.

Cabe a aplicação do enunciado estabelecido nos termos do art. 123 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023:

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. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 12.975, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021).

A realização desse meio probante é prescindível, uma vez que os elementos produzidos por meios lícitos constantes nos autos são suficientes para a solução do litígio e formação do livre convencimento motivado do julgador de que os autos devem retornar à DRF de Origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do direito creditório pleiteado no Per/DComp devendo o procedimento ser retomado desde o início. A justificativa arguida pela Recorrente, por essa razão, não se comprova.

Responsabilidade por Infrações

Tem-se que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (art. 136 do Código Tributário Nacional). Ressalte-se que a “atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional” (art. 142 do Código Tributário Nacional). Ademais, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece” (art. 3º do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942).

Jurisprudência

No que concerne aos entendimentos jurisprudenciais, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso (art. 100 do Código Tributário Nacional). O Parecer Normativo Cosit nº 23, de 06 de setembro de 2013, determina “que acórdãos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF não constituem normas complementares da legislação tributária, porquanto não existe lei

que lhes confira efetividade de caráter normativo”. “As decisões proferidas pelo CARF não podem ser enquadradas como práticas reiteradamente observadas e aceitas pelas autoridades administrativas, previstas no art. 100, III, do CTN” (Agravo em Recurso Especial nº 2554882/SP) (BRASIL, AREsp 2554882/SP, 2024).

Princípio da Legalidade

Tem-se que nos estritos termos legais este procedimento está de acordo com o princípio da legalidade ao qual o agente público está vinculado em razão da obrigatoriedade da aplicação da lei de ofício. Trata-se de poder-dever funcional irrenunciável vinculado à norma jurídica, cuja atuação está direcionada ao cumprimento das determinações constantes no ordenamento jurídico. Como corolário encontra-se o princípio da indisponibilidade que decorre da supremacia do interesse público no que tange aos direitos fundamentais (art. 37 da Constituição Federal, art. 116 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 2º da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972 e art. 98 do Anexo do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 1.634, de 21 de dezembro de 2023).

Dispositivo

Em assim sucedendo voto em conhecer do recurso voluntário, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, em dar-lhe provimento em parte para aplicação da Súmula CARF nº 143 para fins de reconhecimento da possibilidade de formação de indébito, 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 procedimento ser retomado desde o início.

Assinado Digitalmente

Carmen Ferreira Saraiva