



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.904354/2016-91
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1001-003.041 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária
Sessão de 12 de setembro de 2023
Recorrente ABRANTES AMBIENTAL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

LUCRO REAL. SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES. INEXISTÊNCIA DE COMPROVANTES EMITIDOS PELA FONTE PAGADORA. PROVA POR OUTROS MEIOS. POSSIBILIDADE. REQUISITOS MÍNIMOS.

A prova do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte deduzido pelo beneficiário na apuração da exação devida não se faz exclusivamente por meio de comprovante emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos (Súmula CARF nº 143), admitindo-se seu aproveitamento à medida do que restar suficientemente comprovado. Contudo, a mera apresentação de notas fiscais e de relatórios de contas a receber emitidos pela interessada, desacompanhadas da escrituração contábil e dos comprovantes de recebimentos (a exemplo de extratos bancários), nos quais poder-se-ia verificar o efetivo ingresso dos recursos líquidos dos tributos retidos, não se mostra hábil a atribuir certeza e liquidez ao crédito pleiteado.

LUCRO REAL. IMPOSTO DEVIDO. RETENÇÕES SOFRIDAS NA FONTE. DEDUÇÃO. REQUISITOS.

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto (Súmula CARF nº 80).

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 110-006.631, da 1ª Turma da Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil 10.

Na origem, o contribuinte apresentara Declarações de Compensação (“DComp”) intentando liquidar débitos próprios, lançando mão de crédito alusivo a saldo negativo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica do ano-calendário 2010, indébito levantado no montante de R\$ 85.564,88.

A autoridade fiscal, da unidade da RFB de circunscrição do sujeito passivo, proferiu Despacho Decisório, reconhecendo à ora Recorrente direito creditório no valor de R\$ 3.151,65, ao argumento de que dos R\$ 233.855,63 em retenções supostamente efetuadas pela fonte pagadora inscrita no Cnpj sob o nº 14.671.671/0001-99, R\$ 82.413,23 não se confirmaram.

Sobreveio Manifestação de Inconformidade, mediante a qual o contribuinte esclareceu que o cliente LIMPEC LIMPEZA PÚBLICA DE CAMAÇARI, autarquia daquela municipalidade, quitara diversas faturas de emissão da Recorrente durante o ano-calendário 2010, e que tais pagamentos estariam associados a serviços prestados ao longo do primeiro semestre daquele ano e durante os 1º e 4º trimestres do ano anterior (2009).

O contribuinte, instruindo aquele primeiro apelo, trouxe aos autos cópia das notas fiscais emitidas contra o cliente em referência e dos registros dos recebimentos extraídos de seu sistemas de contas a receber, onde, no seu entender, comprovar-se-ia que recebera suas duplicatas líquidas dos tributos retidos.

Acrescentou ainda, naquela peça recursal, que todas as retenções estariam devidamente contabilizadas na sua escrituração.

O colegiado **a quo** julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, pois o contribuinte não apresentara os comprovantes de retenção emitidos pela fonte pagadora em seu nome. Do voto condutor da decisão recorrida, extraio alguns excertos:

Não é possível reconhecer força probante a documentos produzidos pela própria beneficiária do direito creditório postulado, afinal “ninguém pode constituir título de prova a favor de si mesmo, porque é justificável a suspeita de que quem afirma, ou negue, um dado de fato o faça, ainda que contra a realidade, porém unicamente para favorecer seu próprio interesse” (MESSINEO apud SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Princípios Fundamentais do Direito Administrativo Tributário – Função Fiscal, 2ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 56).

Essa ideia está por trás do § 1º do artigo 9º do Decreto-lei nº 1.598, de 1977, segundo o qual “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” e também do art. 226 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil): “Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios”.

De ambos os textos, pode-se depreender a regra geral implícita ao direito probatório, no

sentido de que os fatos que impliquem efeitos tributários favoráveis a quem os declara exigem prova documental hábil, o que, certamente, exclui os que são produzidos pelo próprio declarante.

[...]

Desta forma, são aceitas como provas da retenção na fonte apenas aquelas que possuem lastro de terceiro.

Volta-se a Recorrente ao CARF, repisando as alegações de outrora, invocando o princípio da verdade material e salientando que, nos termos da Súmula CARF nº 143, a prova da retenção do tributo sofrida não se dá exclusivamente mediante a apresentação do comprovante emitido pela fonte pagadora.

Requer, em conclusão, o provimento ao Recurso Voluntário.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Fernando Beltcher da Silva, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, pelo que dele conheço.

Deve-se destacar, de início, que os presentes autos versam sobre direito creditório postulado pela Recorrente, para fins de compensação. Assim, nos termos do artigo 170 do Código Tributário Nacional, o crédito ofertado 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).

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, ao princípio da verdade material reiteradamente referido 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:

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.

Quanto às notas fiscais sua emissão, não se nega haver indicação dos tributos que a fonte pagadora deveria reter. Contudo, tal instrução processual não basta.

É que os valores das retenções de tributos assinalados nas notas fiscais revestem-se de natureza meramente informativa, que objetiva orientar a fonte pagadora a cumprir sua responsabilidade de reter e de pagar ao beneficiário o valor líquido. Não se prestam a, por si sós, comprovar que efetivamente sofrera a retenção.

No presente caso, a pessoa jurídica não carrou os autos de escrituração contábil pertinente, tampouco de prova, em comprovantes de recebimento/extratos bancários, de que houvera recebido os rendimentos líquidos. Os relatórios de “contas a receber” tampouco suprem a ausência da escrituração contábil e dos comprovantes de recebimento. 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 demonstrem 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 serem as notas fiscais de prestação de serviço, por si sós, 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 admitida 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 demais elementos que permitiriam seu cotejo com os dados informados nas notas fiscais, 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.

Não menos relevante é o fato de que, ao que parece, boa parte do direito creditório em litígio, senão todo, guardaria relação com receitas auferidas no ano anterior (2009) ao de apuração do crédito pleiteado (2010).

Deve-se dizer que a Recorrente é tributada pelo IRPJ tendo por base de cálculo o lucro real. Nessa toada, o reconhecimento e o cômputo das receitas auferidas na determinação do lucro tributável obedecem ao regime de competência (art. 6º, § 1º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, c/c art. 187, § 1º, alínea “a”, da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976).

Há exceções, ou seja, é possível que receitas, ou parcela do lucro decorrente da obtenção de determinados rendimentos (contabilmente reconhecidos como determina a lei comercial), sejam levadas ao cômputo da base de cálculo do imposto quando de suas realizações (efetivos recebimentos), a exemplo do diferimento de que dispõe o art. 10, § 3º, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977 (grifou-se):

Art 10 - **Na apuração do resultado de contratos**, com prazo de execução superior a um ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou **serviços** a serem produzidos, serão computados em cada período:

[...]

§ 2º - O disposto neste artigo não se aplica às construções ou fornecimentos contratados com base em preço unitário de quantidades de bens ou **serviços** produzidos em prazo inferior a um ano, cujo resultado deverá ser reconhecido à medida da execução.

§ 3º - **No caso de empreitada ou fornecimento contratado**, nas condições deste artigo, ou do § 2º, **com pessoa jurídica de direito público**, ou empresa sob seu controle, empresa pública, **sociedade de economia mista** ou sua subsidiária, **o contribuinte poderá diferir a tributação** do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas:

a) poderá ser excluída do lucro líquido do exercício, para efeito de determinar o lucro real, parcela do lucro da empreitada ou fornecimento computado no resultado do exercício, proporcional à receita dessas operações consideradas nesse resultado e não recebida até a data do balanço de encerramento do mesmo exercício social;

b) a parcela excluída nos termos da letra *a* deverá ser computada na determinação do lucro real do exercício social em que a receita for recebida.

Ou seja, não se afasta, de plano, nessa hipótese aventada, a possibilidade de que a Recorrente pudesse diferir a tributação do correspondente lucro para o período em que efetivamente realizado, desde que cumprisse os requisitos dispostos no mandamento legal supracitado.

Contudo, não há notícia nem documentos contábeis ou fiscais nos autos de que a Recorrente optara pelo diferimento em comento.

Não se sabe, portanto, se o contribuinte faria jus a essa ou àquela tributação pelo regime de caixa, e como procedera.

Por seu turno, as retenções revestem-se de antecipação, admitindo-se sua dedução, desde que comprovadas e que os correspondentes rendimentos tenham sido levados ao cômputo do imposto devido, nos termos da Súmula CARF nº 80:

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.

Assim, tenho que, indistintamente, a retenção deva acompanhar o respectivo rendimento, a correspondente receita, o ganho de toda ordem.

Em resumo, além da não confirmação das retenções em discussão, o segundo requisito referido no enunciado sumular igualmente carece de confirmação (tributação das receitas, ou da parcela do lucro, no período de apuração), e tais defeitos probatórios labutam, como dito, contra o autor do feito, a Recorrente.

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).

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

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva