



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



**Processo nº** 13603.900506/2008-39  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1002-000.782 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 7 de agosto de 2019  
**Recorrente** COMAU DO BRASIL INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2003

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito, que alega possuir junto Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Apenas os créditos líquidos e certos são passíveis de compensação tributária, conforme artigo 170 do Código Tributário Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva (Presidente), Rafael Zedral e Marcelo Jose Luz de Macedo

**Relatório**

Trata-se de processo envolvendo o Pedido de Compensação (“PER/DCOMP”) nº 11664.31312.100304.1.3.04-1232 (fls. 6/10 do *e-processo*), enviado em 10/03/2004, por meio do qual o contribuinte pretendeu a compensação de suposto crédito de pagamento indevido ou a

maior de Imposto de Renda Retido na Fonte (“IRRF”), código de receita 0561 (IRRF – Rendimento do Trabalho Assalariado), no valor de R\$ 47.807,36, efetuado em 23/12/2003.

Com o mencionado crédito, o contribuinte pretendeu a compensação de débito também de IRRF, referente ao mês de março de 2004, vencimento 10/03/2004, no valor de R\$ 1.122,27.

Em 24/04/2008 foi emitido Despacho Decisório, número de rastreamento 757729175 (fls. 2 do *e-processo*), o qual não homologou a compensação pretendida pelo contribuinte, sob a justificativa de que o crédito informado seria inexistente. Nos termos do próprio despacho:

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados (*trata-se do pagamento de R\$ 47.807,36 – esclarecemos*), mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.

O contribuinte apresentou tempestiva Manifestação de Inconformidade alegando em síntese:

- Durante o quarto trimestre do exercício de 2003, o sujeito passivo tomou diversos serviços contratados de outras pessoas jurídicas, retendo e recolhendo o imposto devido pelos prestadores, para que, posteriormente, pudesse compensar tais recolhimentos com débitos próprios, a título de IR;
- O total das retenções efetivadas alcançou R\$ 521.546,63 e seu recolhimento se fez por meio de três DARF de valores distintos, a saber: R\$ 47.807,36; R\$ 403.805,68; R\$ 69.933,59. o crédito utilizado na compensação não homologada está vinculado ao DARF de R\$ 47.807,36, no qual está contido recolhimento a maior de R\$ 1.122,27;
- O recolhimento a maior se originou no momento da apuração do total das retenções do imposto de renda a cargo da impugnante, referente ao período 14/12/2003. Ali foram incluídos valores superiores àqueles efetivamente devidos no que toca a cada serviço objeto da retenção;

- A soma dos valores correspondentes a esse equívoco é igual a R\$ 6.203,45, sendo R\$ 1.122,27 objeto do presente processo e o restante, no valor de R\$ 5.081,18, objeto do processo n.º 13603.900513/2008-31. Configurado o indébito, a impugnante apresentou PER/DCOMP utilizando o crédito para compensar débito de IRRF referente a março de 2004, no valor de R\$ 1.122,27;
- Houve erro no preenchimento de sua Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (“DCTF”), o que foi corrigido mediante apresentação da DCTF Retificadora;
- Tudo isso se encontra registrado no livro razão analítico da impugnante, em que foram lançados a integralidade dos recolhimentos efetivados pela empresa, bem como o estorno da parcela referente ao indébito;
- A autoridade julgadora deverá observar o princípio da verdade material para a solução do caso em análise, conforme doutrina e decisões do Conselho que transcreve.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (“DRJ/BHE”) julgou improcedente, por unanimidade, a Manifestação de Inconformidade do contribuinte nos termos do Acórdão n.º 02-24.951 que segue:

COMPENSAÇÃO - CRÉDITO INEXISTENTE.

Não se admite a compensação de débito com crédito que não se comprova existente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Irresignado, o contribuinte apresentou o presente Recurso Voluntário no qual repisa as razões da sua Manifestação de Inconformidade.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 1002-000.782 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13603.900506/2008-39

## Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

### DA TEMPESTIVIDADE

Como se denota dos autos, a Recorrente foi intimada do teor do acórdão recorrido em 18/03/2010 (fls. 265 do *e-processo*), apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 19/04/2010 (fls. 266 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, sem maiores delongas, é tempestivo o Recurso Voluntário apresentado pela Recorrente e, por isso, uma vez cumpridos os demais pressupostos para a sua admissibilidade, deve ser analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

### DO MÉRITO

Analisando-se o mérito do processo, e, mais especificamente, os argumentos da DRJ/BHE para negar provimento ao pleito do contribuinte, é possível a sua divisão em dois tópicos principais. Primeiro acerca da possibilidade de compensação de crédito tributário decorrente de pagamento a maior ou indevido de imposto retido na fonte pela própria fonte pagadora. E segundo e mais importante, posto ter sido o argumento utilizado pelo acórdão *a quo* para negar reconhecimento ao direito creditório, se o alegado crédito tributário se encontra devidamente comprovado nos autos do processo.

### COMPENSAÇÃO DECORRENTE DE RETENÇÃO INDEVIDA OU A MAIOR

Antes de debater o mérito da compensação propriamente dita, convém destacar um lapso cometido pelo contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade, mas que, todavia, não lhe causa qualquer prejuízo, conforme será demonstrado.

Como muito bem advertido pela DRJ/BHE às fls.260 do *e-processo*:

Cabe destacar que há argumentos de defesa que estão em descompasso com a lide. A alegação é exposta nos seguintes termos (fl. 12): “...*a impugnante tomou diversos serviços contratado a outras pessoas jurídicas, retendo e recolhendo, sobre cada um deles, o Imposto de Renda devido pelos prestadores, para que, posteriormente, pudesse compensar tais valores com débitos próprios do mesmo tributo*”. Como dito, o crédito utilizado no PER/DCOMP analisado no despacho decisório contestado se refere a IRRF

de código 0561, incidente sobre rendimentos do trabalho assalariado. O fato gerador do débito em relação ao qual teria havido o alegado recolhimento a maior é o pagamento de salário a pessoas físicas ocorrido na terceira semana de dezembro de 2003. Portanto, é estranho à lide o IRRF incidente sobre diversos serviços que a manifestante diz ter contratado de outras pessoas jurídicas durante o quarto trimestre de 2003.

É verdade que o contribuinte alega inicialmente que a origem do seu crédito decorreria de supostas retenções realizadas em razão de pagamentos efetuados à pessoas jurídicas que lhes prestaram serviço.

Ainda que exista tal regra de tributação, no caso concreto, a documentação de suporte acostada aos autos pelo próprio contribuinte não deixa dúvida de que o caso envolve retenções decorrentes de pagamentos realizados a título de rendimento do trabalho assalariado.

Ao que parece, o contribuinte cometeu meramente um equívoco ao redigir a sua defesa. Talvez por tê-la copiado de uma outra peça processual utilizada em outro caso, cujos fatos eram distintos, ainda que o arcabouço normativo de fundo seja o mesmo, talvez até mesmo por mero descuido. Tanto isso é verdade, que em seu Recurso Voluntário o contribuinte não repetiu o equívoco.

De tudo aquilo apresentado nos autos, tem-se o seguinte:

- O código da receita constante do PER/DCOMP é 0561 referente ao IRRF – Rendimento do Trabalho Assalariado (fls. 8 do *e-processo*);
- Tanto no DARF como no comprovante de pagamento consta o código da receita 0561 referente ao IRRF – Rendimento do Trabalho Assalariado (fls. 66/67 do *e-processo*);
- Na DCTF, na qual o contribuinte alega ter informado equivocadamente o valor a maior, consta o código da receita 0561 referente ao IRRF – Rendimento do Trabalho Assalariado (fls. 92 do *e-processo*);
- Por fim, a conta do razão analítico, na qual se encontram os indébitos mencionados pelo contribuinte, é a conta de “IRRF S/ SALÁRIOS” (fls. 230/235 do *e-processo*).

Percebe-se, nitidamente, o crédito o qual o contribuinte pretende ver reconhecido decorre de retenções realizadas sobre os rendimentos dos seus trabalhadores.

Logo, embora o argumento do contribuinte estivesse realmente em descompasso com a lide, como muito bem advertido pela própria DRJ/BHE, esse fato não foi capaz de acarretar qualquer prejuízo ao seu prosseguimento.

Superado isso, adentramos ao exame da compensação propriamente dita.

A respeito desse ponto específico, a DRJ/BHE argumenta (fls. 260/261 do *e-processo*):

Outro ponto a esclarecer é que, ao contrário do alegado, **a fonte pagadora dos rendimentos nunca pode aproveitar o imposto que ela reteve de terceiros para abater débitos próprios**. A fonte pagadora é sujeito passivo na condição de responsável pela retenção e recolhimento do imposto (inciso II do art. 121 do CTN). Ela, contudo, não é o contribuinte (inciso I do art. 121 do CTN). O imposto incide sobre rendimentos de terceiros e não sobre rendimentos da fonte pagadora. **Só os beneficiários dos rendimentos podem deduzir a retenção por eles sofrida do imposto por eles devido no final do período de apuração. Portanto, não há respaldo legal para a pretensão da manifestante de usar valores por ela retidos e recolhidos para compensar débitos próprios do mesmo tributo.**

Finalmente, o manifestante alega que reteve e recolheu imposto no valor de R\$ 521.546,63, mas que deveria ter arcado com apenas R\$ 515.343,18 (fl. 13, quarto parágrafo). Esse fato não foi provado. Mas ainda que ele tivesse realmente ocorrido, não daria origem a crédito para a fonte pagadora. Uma vez que reteve o imposto dos beneficiários, a fonte pagadora deve recolher o total da retenção, ainda que efetuada a maior. Reter e não recolher constitui crime de apropriação indébita. Isso porque a fonte já se desonerou do ônus financeiro do imposto recolhido, quando o descontou da receita que pagou ao beneficiário, ou seja, quanto efetuou a retenção. Nesse caso, o encargo financeira da retenção é exclusiva do beneficiário do rendimento. Consequentemente, **o total da retenção a maior só pode ser aproveitada pelo contribuinte do imposto (beneficiário do rendimento), por meio de dedução do que for por ele devido. Quando o recolhimento efetuado pela fonte pagadora tem o mesmo valor do imposto por ela retido de terceiros, não há recolhimento a maior.** (grifos nossos)

Em que pese a argumentação da DRJ/BHE, pensamos de maneira diversa.

Ao tempo da entrega do PER/DCOMP pelo contribuinte, em 10/03/2004, encontrava-se em vigência a Instrução Normativa nº 210/2002, cuja função era disciplinar *a restituição e a compensação de quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, a restituição de outras receitas da União arrecadadas mediante Documento de Arrecadação de Receitas Federais e o ressarcimento e a compensação de créditos do Imposto sobre Produtos Industrializados.*

O artigo 2º da referida instrução dispunha o seguinte:

Art. 2º Poderão ser restituídas pela SRF as quantias recolhidas ao Tesouro Nacional a título de tributo ou contribuição sob sua administração, nas seguintes hipóteses:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou a maior que o devido;

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Já o seu artigo 21 estabelecia:

Art. 21. O sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante o encaminhamento à SRF da " Declaração de Compensação" .

§ 2º A compensação declarada à SRF extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

§ 3º Não poderão ser objeto de compensação efetuada pelo sujeito passivo:

I - o saldo a restituir apurado na DIRPF;

II - os tributos e contribuições devidos no registro da DI;

III - os débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF inscritos em Dívida Ativa da União; e

IV - os créditos relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF com o débito consolidado no âmbito do Programa de Recuperação Fiscal (Refis) ou do parcelamento a ele alternativo.

No acórdão de julgamento a DRJ/BHE alega que *não há respaldo legal para a pretensão da manifestante de usar valores por ela retidos e recolhidos ara compensar débitos próprios do mesmo tributo* (fls. 260/261 do *e-processo*), tendo em vista que em tais casos a fonte pagadora estaria atuando meramente como responsável tributário. Em que pese esta última colocação ser verdade, não procede a conclusão de que é vedado à fonte pagadora a restituição ou compensação daquilo que fora pago a maior.

Ainda que a Instrução Normativa nº 210/2002 não cuidasse especificamente da hipótese, a legislação de fundo (Lei nº 9.430/1966 e Lei nº 8.383/1991) autorizava sim a compensação de débitos do sujeito passivo com créditos decorrentes de pagamento indevido ou a

maior, ainda que na hipótese de retenção. É óbvio que, em tais casos, seria imprescindível a comprovação do crédito e de que a fonte pagadora não se beneficiou de um tributo de terceiro.

Tanto isso é verdade que a Instrução Normativa n.º 460/2004, publicada em 26/10/2004 e que revogou a Instrução Normativa n.º 210/2002, trouxe dispositivo expresso para cuidar dos casos de restituição de retenção indevida ou a maior. Vejamos a redação dos seus artigos 8º, 9º e 10:

Art. 8º A pessoa jurídica que promoveu retenção indevida ou a maior de tributo ou contribuição administrados pela SRF no pagamento ou crédito a pessoa física poderá efetuar a compensação desse valor, independentemente de apresentação à SRF da Declaração de Compensação, com o mesmo tributo ou contribuição devidos pela pessoa física, a título de retenção, em período subsequente de apuração, desde que:

I - a quantia retida indevidamente tenha sido recolhida; e

II - na hipótese de retenção indevida ou a maior de imposto de renda com fundamento em dispositivo da legislação tributária que disciplina a tributação de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, a compensação seja efetuada até o término do ano-calendário da retenção.

§ 1º Para fins do disposto no caput, consideram-se tributos diferentes o imposto de renda incidente sobre rendimentos sujeitos ao ajuste anual e o imposto de renda incidente sobre rendimentos sujeitos à tributação exclusiva.

§ 2º A pessoa jurídica que reter indevidamente ou a maior imposto de renda no pagamento ou crédito a pessoa física e que adotar o procedimento previsto no caput deverá, ao preencher a Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (Dirf), informar:

I - no mês da referida retenção, o valor retido;

II - nos meses da compensação, o valor do imposto de renda na fonte devido diminuído do valor compensado.

Art. 9º Não ocorrendo a compensação prevista no art. 8º, a restituição do indébito de imposto de renda retido com fundamento em dispositivo da legislação tributária que disciplina a tributação de rendimentos sujeitos ao ajuste anual, bem como a restituição do indébito de imposto de renda pago a título de recolhimento mensal obrigatório (carnê-leão), será requerida pela pessoa física à SRF exclusivamente mediante a apresentação da DIRPF.

§ 1º Na hipótese de rendimento isento ou não-tributável declarado na DIRPF como rendimento sujeito à incidência de imposto de renda e ao ajuste anual, a restituição do indébito de imposto de renda será pleiteada exclusivamente mediante a apresentação da DIRPF retificadora.

§ 2º Aplica-se o disposto no § 1º do art. 3º e no § 1º do art. 26 ao indébito de imposto de renda retido no pagamento ou crédito a pessoa física de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, bem assim aos valores pagos indevidamente a título de quotas do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF).

Art. 10. A pessoa jurídica tributada pelo lucro real, presumido ou arbitrado que sofrer retenção indevida ou a maior de imposto de renda ou de CSLL sobre rendimentos que integram a base de cálculo do imposto ou da contribuição, bem assim a pessoa jurídica tributada pelo lucro real anual que efetuar pagamento indevido ou a maior de imposto de renda ou de CSLL a título de estimativa mensal, somente poderá utilizar o valor pago ou retido na dedução do IRPJ ou da CSLL devida ao final do período de apuração em que houve a retenção ou pagamento indevido ou para compor o saldo negativo de IRPJ ou de CSLL do período.

Pois bem, ao nosso ver, a Instrução Normativa n.º 460/2004 tão somente regulamentou um procedimento que já era autorizado por lei, o que, por óbvio, tornou mais simples o controle da fiscalização.

Assim, não concordamos com a DRJ/BHE quando ela afirma ser vedado ao sujeito passivo que promoveu retenção indevida ou a maior de tributo pleitear a sua restituição ou compensação.

Para tanto, é imprescindível tanto a prova da existência do crédito como a prova de que o valor não foi retido do beneficiário, ou caso tenha sido retido, tenha sido devolvido, sob pena de caracterização de enriquecimento ilícito.

#### COMPROVAÇÃO DA LIQUIDEZ E CERTEZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Uma vez reconhecida a legalidade do procedimento, cumpre passarmos à análise dos requisitos legais no caso concreto. Quer dizer, se o contribuinte comprovou satisfatoriamente a liquidez e certeza do crédito e de que não houve no caso enriquecimento ilícito.

O Código Tributário Nacional (“CTN”) é claro ao somente admitir a compensação mediante a utilização de créditos líquidos e certos, veja-se:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

E nesse ponto, acompanhamos as conclusões da DRJ/BHE.

O contribuinte até apresentou extemporaneamente, quer dizer, após intimada do Despacho Decisório, a sua DCTF retificadora, mas não se preocupou em trazer documentação de suporte contundente, apresentando tão somente o seu Livro Razão e a sua folha de pagamento.

Deixou de apresentar, por exemplo, a sua Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte (“DIRF”), que, salvo melhor juízo, seria o documento mais importante para demonstração daquilo que fora efetivamente retido e recolhido.

No caso de pedido de compensação, a liquidez do direito há de ser provada pela comprovação documental do quantum compensável pelo contribuinte. O artigo 373, inciso I, do novo Código de Processo Civil, aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal, dispõe que o ônus da prova incumbe ao autor, enquanto que o artigo 36 da Lei nº 9.784/1999, impõe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. Em idêntico sentido atua o Decreto nº 70.235/1972, que, regendo as compensações por força do artigo 74, § 11, da Lei nº 9.430/1996, determina em seu art. 15 que os recursos administrativos devem trazer os elementos de prova.

Essa Turma Extraordinária possui precedentes nesse sentido a corroborar com todo o exposto, veja-se:

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2005

**NÃO HOMOLOGAÇÃO DE PER/DCOMP. CRÉDITO DESPIDO DOS ATRIBUTOS LEGAIS DE LIQUIDEZ E CERTEZA. CABIMENTO.**

Correta a não homologação de declaração de compensação, quando comprovado que o crédito nela pleiteado não possui os requisitos legais de certeza e liquidez, visto que fora integralmente utilizado para a quitação de débito com características distintas.

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

Ano-calendário: 2005

**PER/DCOMP. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO CREDITÓRIO. ONUS PROBANDI DO RECORRENTE.**

Compete ao Recorrente o ônus de comprovar inequivocamente o direito creditório vindicado, utilizando-se de meios idôneos e na forma prescrita pela legislação. Ausentes os elementos mínimos de comprovação do crédito, não cabe realização de auditoria pelo julgador do Recurso Voluntário neste momento processual, eis que implicaria o revolvimento do contexto fático-probatório dos autos.(Processo nº 13888.903160/200962. Acórdão nº 1002000.605. Relator Ailton Neves da Silva. Sessão de 12/02/2019)

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Ano-calendário: 2006

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO. PAGAMENTO A MAIOR. ÔNUS DA PROVA DO CONTRIBUINTE. DIREITO CRÉDITO NÃO COMPROVADO.

A compensação para extinção de crédito tributário só pode ser efetivada com crédito líquido e certo do contribuinte, sujeito passivo da relação tributária, sendo que o encontro de contas somente pode ser autorizado nas condições e sob as garantias estipuladas em lei. (Processo n.º 18470.905746/201011. Acórdão n.º 1002000.635. Relator Breno do Carmo Moreira Vieira. Sessão de 13/02/2019)

Dessa forma, como cumpria exclusivamente ao contribuinte o ônus de provar a liquidez e certeza de seu alegado crédito e assim não o fez, torna-se inviável o reconhecimento do crédito pleiteado nos autos, razão pela qual não existem motivos para a reforma do Acórdão da DRJ/BHE.

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo