



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14090.000081/2007-75
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-005.900 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de novembro de 2021
Recorrente FAZENDA PLANORTE EMPREENDIMENTOS AGRÍCOLAS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005

DECADÊNCIA. APURAÇÃO DE SALDO NEGATIVO DE CSLL.

Em se tratando da análise de Saldo Negativo de CSLL, sem desdobramento em tributo a pagar, não se trata de lançamento de ofício, razão pela qual não há que se falar de contagem do prazo decadencial. Trata-se de situação complementemente diferente daquela em que a glosa do Saldo Negativo tem como resultado tributo a pagar, ocasião na qual o correspondente lançamento de ofício só poderá ser efetuado caso esteja dentro do prazo decadencial previsto na legislação tributária.

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. COMPROVAÇÃO. ÔNUS DO SUJEITO PASSIVO.

O reconhecimento de direito creditório depende da produção, pelo sujeito passivo de elementos probatórios que permitam concluir positivamente acerca da liquidez e certeza de tal direito. Em não tendo o contribuinte se desincumbido a contento de tal ônus *probandi*, não é de se reconhecer o direito creditório em litígio

SALDO NEGATIVO DE IRPJ. PARCELA ORIUNDA DE IRRF. OFERECIMENTO À TRIBUTAÇÃO.

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.

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)

Heitor de Souza Lima Junior – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Giovana Pereira de Paiva Leite, José Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Lucas Esteves Borges, Rafael Taranto Malheiros, Marcelo José Luz de Macedo, Felipe Honório Rodrigues da Costa (suplente convocado) e Heitor de Souza Lima Junior (Presidente).

Relatório

Trata-se de Declarações de Compensação eletrônicas, listadas às e-fls. 765 a 768, objeto de Despacho Decisório de e-fls. 764 a 775. Mais especificamente, o direito creditório sob análise refere-se a alegado saldo negativo de IRPJ, apurado pelo sujeito passivo para os anos-calendário de 2004 e 2005.

2. Consoante referido Despacho Decisório, as compensações foram parcialmente homologadas, pelo fato de se ter confirmado:

2.1) para o ano-calendário de 2004 (exercício 2005), somente R\$ 288.885,11 do montante de R\$ 363.268,15 pleiteados a título de SN IRPJ 2004 pela contribuinte. Aqui, a glosa originou-se: a) Do não reconhecimento dos valores deduzidos a título de Operações de Caráter Cultural e Artístico, no valor de R\$ 40.086,00; b) Do não reconhecimento dos valores deduzidos a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), no valor de R\$ 33.559,46; c) Do não reconhecimento de parcela do valor deduzido a título de Imposto sobre a Renda Mensal pago por estimativa, no valor de R\$ 737,58 (vide quadro de e-fl. 772);

2.2) para o ano-calendário de 2005 (exercício 2006), somente R\$ 1.011.684,21 do montante de R\$ 1.020.161,67 pleiteado a título de SN IRPJ 2005 pela contribuinte. Aqui, a glosa originou-se do não reconhecimento dos valores deduzidos a título de Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT), no valor de R\$ 8.477,46 (vide quadro de e-fl. 774);

3. Cientificada a contribuinte acerca do indeferimento parcial de seu pleito em 29/09/2011 (e-fl. 788), apresentou, em 21/10/2011 (e-fl. 793), manifestação de inconformidade de e-fls. 791 a 796 e anexos requerendo o reconhecimento da totalidade do direito creditório em questão e assim perfeitamente resumida pela autoridade julgadora de 1ª. instância (e-fl. 907 e ss.):

“(…)

Esclarece ter utilizado o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2004 para a compensação de débitos no total de R\$ 491.717,80; e o saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2005 para a compensação de débitos no total de R\$ 536.944,50.

Contrapõe-se ao reconhecimento parcial dos direitos creditórios em questão, motivada pela glosa das seguintes deduções constantes das respectivas DIPJ: (i) de Operações de Caráter Cultural e Artístico (2004); (ii) do PAT (2004 e 2005); (iii) e do IRRF (2004).

Alega que alguns dos documentos antes apresentados à fiscalização estavam equivocados, razão pela qual pretende enviar novos documentos em comprovação do crédito tributário.

E continua, em suas palavras:

Glosa das deduções das Operações de Caráter Cultural e Artístico:

Para comprovação do direito à dedução de operações de Caráter Cultural e Artístico no ano-calendário 2004 foram apresentadas cópias dos recibos de patrocínios efetuados na forma do artigo 18 da Lei nº 8.313, de 23/12/91, ao projeto "Concertos Comunitários Zaffari 2004", proponente Opus Assessoria e Promoções Artísticas Ltda., aprovado pela

portaria do Ministério da Cultura nº 110, de 19/02/2004, publicada no Diário Oficial da União de 20/02/2004, nos valores discriminados abaixo:

Data Emissão Recibo	Valor do Incentivo (R\$)
24/04/2004	141,42
27/05/2004	200,24
29/06/2004	1.627,95
26/07/2004	170,52
27/08/2004	588,46
23/09/2004	1.088,73
28/10/2004	1.536,76
24/11/2004	2.732,22
20/12/2004	32.000,00
TOTAL	40.086,30

O objeto de glosa, R\$ 40.086,30, pela não comprovação dos depósitos dos valores relacionados na tabela acima, bem como ficha impressa (razão contábil) da conta "4.05.13.02-9 — Contribuições e Doações ", não demonstrar a totalidade da dedução, a Manifestante está enviando à Receita Federal como (anexo I), os comprovantes de pagamento efetuados, pagamentos a efetuar e títulos a pagar, efetuados ao projeto cultural "Zaffari", bem como fichas impressas das contas contábeis "4.05.13.02-9 - Contribuições e Doações ", "4.05.25.02 - Doações ", nas quais estão relacionados todos os lançamentos dos valores relacionados acima. Entramos em contato com o Banco para solicitar cópias dos comprovantes de pagamentos da época, e o mesmo alegou que por já ter transcorrido 5 (cinco) anos, não tem obrigação de enviar, mas fará o possível para conseguir, e portanto, assim que os tivermos anexaremos posteriormente a este processo

Glosa das deduções do Programa de Alimentação do Trabalhador - PAT:

Para conferência dos valores deduzidos nos anos calendários 2004 e 2005, foi solicitado demonstrativo do cálculo do benefício, e cópia dos livros contábeis correspondentes a registros com alimentação do trabalhador.

O objeto de glosa, R\$ 33.559,46 referente ao ano calendário 2004 e R\$ 8.477,46 ref. ao ano calendário 2005, cujo documento apresentado referia-se à rubrica contábil "4.03.17.01-9 - Alimentação", cujos lançamentos não demonstram destaque a supostos valores vinculados ao PAT, por os mesmos estarem equivocados, a Manifestante está enviando à Receita Federal como (anexo II), fichas impressas das contas contábeis "4.05.01.15 - Alimentação" e "4.03.17.01 - Alimentação" e novo demonstrativo de cálculo do PAT, onde demonstram os lançamentos em destaque bem como os valores utilizados como dedução.

Glosa do Valor de IRRF:

A diferença entre as parcelas confirmadas de retenções na fonte no valor de R\$ 120.555,22 (cento e vinte mil, quinhentos e cinquenta e cinco reais e vinte e dois centavos) e as compensações utilizadas pelo Manifestante de R\$ 121.292,80 (cento e vinte e um mil, duzentos e noventa e dois reais e oitenta centavos), referentes ao ano calendário 2004, objeto da glosa no valor de R\$ 737,58 (setecentos e trinta e sete reais e cinquenta e oito centavos), são referentes à utilização de Títulos da Dívida Agrária (TDAs) para o pagamento de 50% do Imposto Territorial Rural (ITR). A utilização de TDAs para o pagamento da 50% de ITR, está regulamentado através do art. 105, § 1º., a, da Lei 4.504 de 30 de novembro de 1965 e art. 158, II da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 e Art. 11,1, do Decreto nº 578 de 24 de junho de 1992 e Art. 1º. da Instrução Normativa Conjunta SRF/STN nº 1. de 25 de outubro de 2001. Na aquisição de TDAs para o pagamento de 50% do ITR, ocorre a aquisição com valor menor do que a cotação do título, ocasionando ganho de capital, o qual era tributado à alíquota de vinte por cento sobre o ganho produzido, sendo o recolhimento de responsabilidade da pessoa jurídica que recebeu os recursos do cedente na operação de transferência de dívidas (arts. 727, 729, 730, 731, 732 e 733 do Decreto nº 3.000 de 26 de março de 1999). Anexamos os documentos enviados para a Receita Federal como o (anexo III). Segundo instruções de preenchimento do programa da DCTF da época, em

Considerações Adicionais, este IRRF deverá ser recolhido no código 3426, constituindo uma antecipação do imposto devido ao final do ano.

(...)”

4. A partir da análise da manifestação de inconformidade, foi prolatado, em 05/09/2019, o Acórdão DRJ/RPO nº. 14-48.709, de e-fls. 890 a 929, onde se julgou improcedente a referida manifestação.

5. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 20/03/2014 (cf. e-fl. 972), a contribuinte apresentou, em 07/04/2014 (cf. e-fl. 975), Recurso Voluntário de e-fls. 975 a 997 e anexos, onde, após traçar histórico processual contemplando a compensação em litígio, argumenta, em breve síntese o que se segue:

a) Preliminarmente, pugna pela decadência do direito de revisão da Declaração de IRPJ referente ao ano-calendário de 2004, alegando que, em caso de verificada eventual inconsistência, a providência a ser adotada pela autoridade fiscal seria a lavratura do auto de infração (lançamento de ofício) competente;

b) Assim, rechaça a possibilidade da revisão da Declaração referente ao ano-calendário de 2004 efetuada, citando que em seu entender, com fulcro no art. 150, §4º. do CTN, a homologação abrange toda a atividade do contribuinte concernente ao lançamento, abrangendo não só o pagamento realizado mas todas as demais apurações constantes da DIPJ;

c) Cita entendimento doutrinário e jurisprudência administrativa, para defender que não seria possível no exame das presentes Declarações de Compensação alterar a apuração do imposto realizada para aquele ano-calendário, que dependeria de procedimento próprio (Auto de Infração), para concluir que a revisão da DIPJ referente ao ano-calendário de 2004 para fins de confirmação ou não do saldo negativo ali apurado não é mais possível, sendo necessário, assim que se determine a homologação de todas as compensações que utilizaram tal direito creditório;

d) Quanto ao mérito das glosas efetuadas, inicia se insurgindo contra a glosa sobre o valor de patrocínio de atividade cultural deduzido para o ano-calendário de 2004. Aqui, entende que o requisito de depósito dos recursos financeiros destinados a tal patrocínio em contra corrente específica, trazido pelo art. 20, I da IN SRF nº. 267, de 2002, não consta e nem encontra ressonância no dispositivo regrador da Lei nº. 8.313, de 1991, (mais especificamente, o seu art. 18, inciso I), o que impediria a aplicação de tal dispositivo da IN, ressaltando que o art. 29 da referida Lei nº. 8.383, de 1991, que menciona tal obrigatoriedade de alocação dos valores do patrocínio em conta específica trata-se de regra destinada ao beneficiário do patrocínio e não ao patrocinador, como o Recorrente. Assim, não há suporte legal para tal exigência;

e) Alega, ainda, que quanto ao patrocínio citado, a comprovação se faria pelo recibo emitido pelo beneficiário, a seu ver, documento hábil a atestar o efetivo recebimento do patrocínio realizado por quem de direito, insurgindo-se contra a exigência que os dispêndios fossem demonstrados por comprovantes de depósito bancário, rejeitando a interpretação do acórdão recorrido, a qual alega, levaria a que documentos tais como recibo, nota fiscal ou documento equivalente se tornassem imprestáveis e que, em seu entendimento, não possui suporte legal;

f) Cita, ainda, a existência de modelo de recibo específico estabelecida pela Instrução Normativa Conjunta MINC MF nº. 1, de 13.06.95, em seu art. 8º., citando quanto à alegação de que não haveria data de recebimento do patrocínio que o mesmo poderia ter, inclusive se realizado em espécie, conforme alínea “g” daquele art. 8º., o que é mais um

argumento para que se conclua que a regra citada do art. 29 destina-se ao beneficiário do patrocínio;

g) Tenta alegar que o próprio despacho decisório teria reconhecido o patrocínio realizado, para, ao final, reiterar que entende que o dispêndio restou comprovado através dos recibos emitidos pela pessoa jurídica beneficiária;

h) Quanto às despesas com o Programa de Alimentação ao Trabalhador (PAT), referente aos anos-calendário 2004 e 2005, rejeita novamente o dispositivo infralegal utilizado para a glosa (art. 7º. da IN SRF nº. 267, de 2002), alegando que quanto ao PAT, a comprovação decorre da própria escrituração lançada pelo contribuinte, conforme fls. 717 e seguintes. Ou seja, entende que uma vez tendo restado comprovado que a Recorrente está inscrita no PAT e que possui contas específicas denominadas “Gasto com Refeitório” e “Gastos com Pessoal”, que corresponderiam às despesas incorridas, estaria comprovada a dedução em análise;

i) Entende que a forma de contabilização de tais despesas, por se tratar de obrigação formal, não legitima aglosa realizada e que apresentou, sob intimação, demonstrativos de cálculo do Valor do PAT (e-fls. 822/823), onde é possível identificar a apuração do benefício, a partir da despesa efetivamente registrada na contabilidade;

j) Entende que, a propósito, o ônus (encargo) da prova para fins de desconstituição da dedução por não contabilização das despesas em contas específicas incumbiria à autoridade Fiscal, citando o art. 142 do CTN e jurisprudência e entendimentos doutrinários, para defender que caberia ao Fisco e à autoridade julgadora de 1ª. instância a coleta de provas para fins de desconstituição do direito à dedução das despesas, na medida que, quanto ao Fisco “teria partido deste a acusação de que a recorrente não incorreu nas despesas em questão”;

k) Assim, entende que a glosa dos valores a título de PAT não deve subsistir, dada a falta de efetiva ação fiscal que demonstre a não realização das despesas com o PAT;

l) Finalmente, quanto à glosa do IRRF de R\$ 737,58, referente ao ano-calendário de 2004, alega que o despacho decisório originário e o acórdão recorrido ancoraram-se em fundamentos jurídicos diferentes para o não reconhecimento do valor, a saber:

l.1) O despacho decisório alegou se tratar de retenção que corresponderia a rendimentos pagos a terceiros e não a receitas obtidas pela empresa. A propósito, ressalta que desde o início da ação fiscal, demonstrou que se tratava de IRRF decorrente de operação de pagamento de 50% do ITR devido pela Recorrente com Títulos da Dívida Agrária (TDAs) adquiridos com deságio, conforme determinado pela legislação em vigor.

l.2) Já o Acórdão recorrido baseia sua negativa na não apresentação da comunicação da DRF competente dando ciência da efetiva transferência de titularidade dos TDAs e da quitação do ITR daquele ano-calendário de 2004. Aqui, alega que, se tal exigência for realmente devida, caberia a abertura de procedimento de fiscalização próprio, uma vez que eventual fato gerador tem relação exclusiva com o ITR.

m) Entende que a controvérsia no presente feito se limita à existência ou não de recolhimento do IRRF para fins de composição do Saldo Negativo, cuja comprovação aqui é inequívoca (visto que em nenhum momento o recolhimento foi refutado pela Fiscalização).

n) Assim, entende que também não deve subsistir a glosa de IRRF para o ano-calendário de 2004.

o) Assim, requereu:

o.1) O acolhimento da preliminar de decadência quanto à possibilidade de alteração do Saldo Negativo de IRPJ apurado para o ano-calendário de 2004, que deve ser reconhecido, com consequente homologação das compensações que o utilizaram como direito creditório;

o.2) Subsidiariamente que sejam afastadas as glosas quanto: a) ao dispêndio com patrocínio de atividade cultural realizado; b) às despesas com PAT e c) ao valor de IRRF ainda não reconhecido para o ano-calendário de 2004, reestabelecendo-se os SN IRPJ pleiteados pela Recorrente para os anos-calendário de 2004 e 2005 e homologando-se integralmente as compensações sob exame.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Heitor de Souza Lima Junior, Relator.

6. Cientificada da decisão de 1ª. instância em 20/03/2014 (cf. e-fl. 972), a contribuinte apresentou, em 07/04/2014 (cf. e-fl. 975), Recurso Voluntário de e-fls. 975 a 997 e anexos. Assim, o pleito é tempestivo e passa-se à sua análise.

Da preliminar de decadência

7. Quanto à possibilidade de revisão do Saldo Negativo apurado referentes ao ano-calendário de 2004, esclareça-se que, em sede de compensação/restituição, o instituto da homologação tácita encontra-se previsto pelo art. 74, §5º. da Lei nº. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, *verbis*:

Lei 9.430/96

“(…)

Art. 74 (…)

(…)

§ 5º O prazo **para homologação da compensação** declarada pela sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação.(Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) (grifou-se)

(…)”

8. Assim, na forma do parágrafo supra, o legislador cingiu os efeitos da homologação tácita à extinção, por compensação, de débitos constantes de declaração de compensação de iniciativa do sujeito passivo (DComp), nada havendo no referido dispositivo que remeta a uma eventual decadência do direito de análise de Saldos Negativos pela autoridade tributária. Ressalte-se, também, que a homologação tácita de compensação e a decadência são institutos jurídicos distintos;

9. Mais especificamente acerca do instituto da decadência, de se notar que não se confunde a fluência do prazo decadencial para fins de constituição do crédito tributário de ofício (*para fins do lançamento a que se refere o art. 149, parágrafo único do CTN*) - cuja contagem de prazo para realização, em sede de lançamento por homologação, se dá com fulcro no art. 150,

§4º. do CTN ou, alternativamente, com fulcro no art. 173, I, do CTN - com a impossibilidade de verificação de direito creditório que aqui se está a realizar, rechaçando-se assim a hipótese de impossibilidade da revisão de Saldos Negativos de IRPJ e ou de CSLL, por força dos referidos dispositivos do referido Código.

10. Ou seja, cediço que se referem, tanto o art. 149, parágrafo único do CTN como o art. 150, § 4º. do mesmo Diploma (citados pela Recorrente) ao instituto do lançamento, intrinsecamente relacionado ao crédito tributário, rejeitando este Conselheiro, com a devida vênia aos que entendem de forma diversa, a tese de que tal homologação se estenderia à atividade de apuração do contribuinte como um todo, de forma a se poder decretar, também, a imutabilidade, por força da fluência do prazo decadencial, de Saldos Negativos de IRPJ e CSLL apurados e posteriormente objeto de pedido de restituição e/ou de utilização em declarações de compensação.

11. Em linha com tal entendimento, cita-se o teor do Acórdão CSRF n.º. 9101-003.994, adotando-se os seguintes excertos do voto vencedor daquele julgado, de lavra do Conselheiro André Mendes de Moura, como razões de decidir adicionais, *verbis*:

“(…)

Trata-se de dizer se a administração tributária, ao verificar a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pelo contribuinte, encontra-se submetida ao prazo decadencial de cinco anos previsto no § 4º, art. 150 do CTN, aplicável aos lançamentos por homologação.

Ocorre que o processo de reconhecimento de direito creditório é diferente daquele previsto para a constituição do crédito tributário. (grifou-se)

O direito creditório só é reconhecido se revestido dos atributos de liquidez e certeza, conforme o art. 170 do CTN:

*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.* (grifei)

Por isso, compete à autoridade tributária apurar a origem do crédito tributário, sendo que, neste caso, o ônus da prova é do contribuinte.

Por outro lado, o Fisco tem um prazo determinado para promover a devida análise e a homologação do direito creditório, sob pena de se homologar tacitamente o pedido do sujeito passivo.

Assim, a contagem do prazo decadencial para que o Fisco possa promover a análise do direito creditório pleiteado pelo contribuinte inicia-se a partir da data de entrega da declaração, conforme dispõe o § 5º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003 (*O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contado da data da entrega da declaração de compensação*).

A devida investigação da origem do crédito, que, no caso concreto, teve origem em saldos negativos de anos anteriores, resultou em uma nova apuração do tributo referente ao ano-calendário.

Trata-se de análise em que não se aplica contagem de decadência, vez que se restringe à verificação da liquidez e certeza do crédito tributário. É situação distinta daquela em que a investigação da autoridade autuante é no sentido de se verificar a apuração efetuada pelo sujeito passivo para a constituição do crédito tributário e, caso seja detectado tributo a pagar, efetua-se o lançamento de ofício.

A diferença é ilustrada com bastante precisão no voto proferido pela Conselheira Edeli Pereira Bessa no Acórdão nº 1101001.084, do qual peço vênia para transcrever excerto.

O caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, nesta nova redação, exige que o crédito indicado em DCOMP seja passível de restituição ou ressarcimento, significando que ele não pode estar prescrito.

Contudo, uma vez deduzida tempestivamente a pretensão de ver extintos débitos com aquele crédito, admitir que o prazo para confirmação deste já estaria fluindo desde o encerramento do período de apuração correspondente, limitaria significativamente a eficácia do §5º do referido art. 74, pois antes de cinco anos da apresentação da DCOMP a certeza e liquidez do crédito restaria afirmada pelo decurso do prazo decadencial no qual, no entender da Recorrente, o Fisco poderia questionar sua apuração.

Não há qualquer ressalva na disposição legal que autorize esta interpretação. Os prazos decadenciais estão previstos para fins de lançamento de crédito tributário, ou seja, para que a autoridade fiscal: 1) discorde do tributo pago com base em apuração do sujeito passivo; 2) supra a omissão do sujeito passivo na apuração daquele pagamento; ou 3) pratique o lançamento dos tributos ou penalidades cuja constituição a Lei reserva ao agente fiscal. Esta é a dicção do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) (grifou-se):

(...)

A decadência, nestes termos, encerra o poder-dever do Fisco de formalizar o crédito tributário por intermédio do lançamento, pondo fim à relação jurídica material surgida entre o contribuinte e o Estado com a ocorrência do fato gerador.

Recorde-se que a atividade de lançamento é definida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional como o procedimento tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Nestes termos, se a autoridade fiscal constatar divergências na apuração que resultou em Saldo Negativo de IRPJ, não poderá lançar a diferença apurada se o fato gerador lucro pertencer a período já atingido pela decadência. Mas pode e deve o Fisco indeferir pedido de restituição ou não homologar compensações que tenham se valido de indébito tributário inexistente conforme o ajuste realizado de ofício. (grifou-se)

É certo que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, há uma grande discussão doutrinária e jurisprudencial acerca de qual seria o objeto da homologação: a atividade de apuração ou o pagamento do tributo devido. Todavia, há relativo consenso no sentido de que o transcurso do prazo contido no §4º do art. 150 do CTN atinge o direito de o Fisco constituir o crédito tributário, mediante o lançamento substitutivo da apuração efetuada pelo sujeito passivo, veiculada pelos instrumentos definidos na legislação fiscal.

(...)

Admitir que os saldos negativos informados na DIPJ estariam homologados tacitamente depois de transcorridos 5 (cinco) anos do fato gerador correspondente, exigiria que se emprestasse à DIPJ o poder de constituir aquele direito creditório, o que vai contra o caráter meramente informativo daquele documento, o qual não se presta, sequer, a instrumentalizar a cobrança dos saldos devedores nele indicados.

Somente se concebe como instrumentos de constituição formal de direitos e obrigações aqueles assim expressamente previstos na legislação, como é o caso, por exemplo da Declaração de Débitos e Créditos Federais — DCTF, relativamente aos tributos devidos pelos contribuintes. Já relativamente aos direitos creditórios detidos pelos sujeitos passivos, a legislação apenas prevê, atualmente e na época em que a contribuinte arguiu seu direito, a DCOMP e o Pedido de Restituição como instrumentos para sua formalização perante a Receita Federal.

É certo que o recolhimento indevido já existe, como evento, desde sua ocorrência no mundo fenomênico. Procedidas as antecipações exigidas por lei, encerrado o período

de apuração e efetivados os recolhimentos que se entendeu devidos, tem-se do confronto destes, eventualmente, um desembolso maior que o devido.

Todavia, este evento somente passa a se constituir em um fato jurídico apto a produzir as consequências previstas em lei quando formalizado pelo interessado em face do devedor, no caso, o Fisco. Daí porque, a partir do recolhimento indevido, deflagra-se o prazo prescricional para que o sujeito passivo manifeste seu direito perante o Fisco, e a partir desta manifestação o prazo para o Fisco, em caso de compensação, reconhecer ou não aquele crédito.

Alias, veja-se que, à época em que este direito era deduzido apenas mediante a apresentação de Pedido de Restituição, sequer havia prazo fixado em lei para manifestação do Fisco acerca do que ali veiculado. Cabia ao interessado manter a guarda dos comprovantes necessários para prestar eventuais esclarecimentos acerca de seu direito, enquanto o crédito não lhe fosse reconhecido.

Apenas com a criação da DCOMP passou a existir um prazo para que o Fisco pudesse questionar o direito manifestado pelo interessado, até porque, vinculado o crédito a débitos que se pretendia ver extintos, somente haveria alguma utilidade no questionamento daquele crédito enquanto possível a cobrança dos débitos compensados, direito este que pereceria ante a inércia do Fisco por mais de 5 (cinco) anos.

Impróprio, assim, tentar opor, ao Fisco, uma limitação temporal à confirmação do direito creditório deduzido pelo sujeito passivo, que em momento algum esteve prevista no Código Tributário Nacional ou em lei ordinária, sendo na sistemática instituída a partir da criação da DCOMP, e evidentemente em função da vinculação daquele crédito a débitos compensados. (grifou-se)

Interessante notar, ainda, que a formalização do direito creditório em outras declarações não é requisito para sua veiculação em DCOMP. Do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, desde a redação que lhe foi dada pela Lei nº 10.637/2002, não se extrai qualquer exigência de que o direito creditório deva estar previamente evidenciado em declarações prestadas pelos sujeitos passivos, A exceção da própria DCOMP, prevista no seu § 10.

É certo que a evidenciação do crédito em DIPJ ou DCTF é um elemento de prova em favor do sujeito passivo que afirma ter efetuado recolhimento a maior. Mas somente quando provocado pelo sujeito passivo acerca do seu interesse de se valer daquele crédito, mediante restituição ou compensação, passa o Fisco a ter o dever de avaliar a certeza e a liquidez daquele valor para admitir, ou não, a destinação pretendida pelo interessado.

Firmadas estas premissas, recorde-se que, nos termos da legislação processual em vigor, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (art. 333 do Código de Processo Civil).

Assim, no presente caso, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Decorre, daí, que a compensação deveria estar suportada por provas do indébito tributário no qual se fundamenta. Contudo, deve-se recordar que o procedimento em debate já se iniciou mediante a apresentação de DCOMP, desacompanhada, por autorização normativa, de qualquer prova do indébito ali indicado, posto que o Fisco teria ainda cinco anos para confirmá-lo. (grifou-se)

Em verdade, a interpretação veiculada pela Recorrente confere ao sujeito passivo a faculdade de definir o prazo do qual o Fisco dispõe para homologar, ou não, a compensação declarada.

Optando o sujeito passivo por utilizar seu crédito depois de transcorridos quatro anos e 11 meses do fato gerador, o Fisco teria apenas um mês para avaliar a liquidez e certeza do crédito.

Se utilizasse mais rapidamente seu crédito, maior prazo teria o Fisco para esta confirmação.

Certamente outro foi o objetivo da criação da DCOMP. Tal instrumento conferiu tratamento diferenciado aos contribuintes que, deduzindo créditos na forma da nova redação do caput do art. 74 da Lei nº 9.430/96, já poderiam, sem prévio exame do seu real conteúdo, angariar a extinção imediata dos débitos compensados, bem como a suspensão de sua exigibilidade até a decisão administrativa final acerca da regularidade de seu procedimento.

Admitir que o prazo para questionamento desta regularidade seria definido pelo sujeito passivo está em evidente descompasso com a referência contida na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 66/2002, convertida na Lei nº 10.637/2002:

35. O art. 49 institui mecanismo que simplifica os procedimentos de compensação, pelos sujeitos passivos, dos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, atribuindo maior liquidez para seus créditos, **sem que disso decorra perda nos controles fiscais**. (negrejou-se)

(...)

Em síntese, conclui-se que o ato de verificação da certeza e liquidez do indébito, em sede de DCOMP ou pedido de restituição apresentados pelo sujeito passivo, não está limitado aos valores das antecipações recolhidas no curso do ano-calendário, devendo atingir, também, a verificação da regularidade da determinação da base de cálculo apurada pelo interessado. Conseqüentemente, ainda que a retificação de base de cálculo do tributo para fins de sua exigência somente seja cabível mediante lançamento de ofício, a verificação também deve ser efetuada no âmbito da análise de DCOMP ou pedido de restituição vinculados ao Saldo Negativo de IRPJ, para efeito de determinação da certeza e liquidez do crédito invocado pelo sujeito passivo para extinção de outros débitos fiscais.

A matéria também foi tratada recentemente pelo presente Colegiado, no Acórdão nº 9101-002.548, na sessão de julgamento de 07/02/2017, voto do relator Marcos Aurélio Pereira Valadão, cuja ementa foi a seguinte:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário:2007

RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. CRÉDITO. COMPROVAÇÃO.

Tratando-se de fato constitutivo de direito, cujo ônus da prova incumbe ao autor, em conformidade com o art. 373, 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, não cabendo opor a esse ônus alegações de decadência ou de homologação tácita por parte do Fisco.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento.

Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

(...)"

12. Não se trata, aqui, note-se de “alteração” de Saldo Negativo declarado em DIPJ, como quer fazer crer a contribuinte, mas, sim, de análise/validação do montante declarado como direito creditório, quando de sua posterior utilização, com o intuito de verificar sua liquidez e certeza, consoante demandado pelo art. 170 do CTN, ao circunscrever a utilização, pelo sujeito passivo, a créditos líquidos e certos.

13. Ressalte-se ser, assim, completamente indiferente e sem interesse ao presente feito e contencioso a realização (ou não) de lançamento, no caso de constatação de inexistência de Saldo Negativo e consequente imposto a pagar quando de tais análise e validação, uma vez que estas últimas se destinam, reitere-se, tão somente a homologar (ou não) a extinção de débitos por compensação, utilizando-se o respectivo direito creditório, após verificação de sua liquidez e certeza.

14. Resumidamente, a partir do acima exposto, entende-se plenamente cabível a verificação da liquidez e certeza do direito creditório referente a Saldos Negativos, ainda que já tivessem transcorridos, até a data de ciência do despacho decisório pelo contribuinte (ocorrida aqui em 24/09/2011, cf. e-fl. 788), mais de 5 anos desde a ocorrência dos fatos geradores de IRPJ referentes aos anos-calendários de 2004, ou mesmo da entrega da DIPJ respectiva, sem prejuízo de que se possa cogitar da hipótese de homologação tácita da compensação de débitos pleiteada, caso houvesse fluído o prazo de 5 anos entre a protocolização da Declaração de Compensação e a ciência do respectivo Despacho Decisório.

15. Todavia, verifica-se que não há, dentre as Declarações de Compensação constantes de quadros de e-fls. 765 a 767 (a que se limitam este contencioso), qualquer delas que tenha sido transmitida antes de 5 anos contados da ciência do Despacho Decisório (reitere-se, ocorrida em 24/09/2011, cf. e-fl. 788)

16. Destarte, com base no acima disposto, rejeito a alegação, deduzida pela autuada, de homologação (impossibilidade de revisão) do Saldo Negativo de IRPJ apurado para 2004, rejeitando-se, assim a preliminar de decadência levantada em recurso e passando-se a analisar as considerações de mérito de interesse ao deslinde do litígio.

Do reconhecimento do direito creditório pleiteado

17. A propósito, ressalte-se que, em sede de compensação tributária, é do contribuinte o ônus de fornecer, à Administração Tributária e, posteriormente, às autoridades julgadoras, de forma detalhada, os elementos de prova que demonstrem a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, visto que se está a tratar de análise de fato constitutivo do direito do contribuinte, incumbindo, assim, o ônus probante ao sujeito passivo e não à Fazenda Nacional para fins de denegação total ou parcial do pleito, em linha com o disposto no art. 373, I do CPC/2015, de reconhecida aplicação subsidiária no âmbito do Processo Administrativo Fiscal, *verbis*:

Lei 13.105/15

"Art. 373. O ônus da prova incumbe:

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

(...)

18. Ainda a propósito, de se reconhecer que a escrituração do contribuinte, necessariamente suportada por documentação hábil e idônea, faça prova em seu favor, consoante dispõe, a propósito, o art. 923 do RIR/99:

Art. 923. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).

19. Feita tal digressão, verifica-se, todavia, que os elementos probatórios carreados aos autos pela Recorrente quanto aos elementos em litígio foram:

19.1 Quanto à glosa da dedução com Operações de Caráter Cultural e Artístico, para o ano calendário de 2004 – Recibos e elementos contábeis internos, anexados às e-fls. 427 a 435 e 736 a 754.

19.2 Quanto à glosa da dedução com o Programa de Alimentação ao Trabalhador, para os anos-calendário de 2004 e 2005 – Comprovantes de Inscrição, planilhas de cálculo e razões contábeis de contas de Gastos Com Alimentação e Refeitório e-fls. 415, 426, 719 a 727 e 755/756, 822/823 e 844 a 865

19.3 – Quanto à glosa de IRRF retido para o ano-calendário de 2005 – Cópias de Processos de quitação de ITR com TDAs, de e-fls. 806 a 821 (comprovantes de recolhimento às e-fls. 813 e 821)

20. Analisa-se a seguir cada um dos itens, de forma individualizada.

Quanto à dedução com Operações de Caráter Cultural e Artístico, para o ano calendário de 2004

21. Assim decidiu a autoridade julgadora de 1ª instância acerca do tema (e-fl. 910 e ss.):

“(…)

A prova requerida em favor da contribuinte consiste nos fatos registrados na escrituração e comprovados por documentos hábeis, conforme art. 923 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

*“Art. 923. 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 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).” (destaques acrescidos)*

Como visto, a escrituração, por si só, ou seja, quando desacompanhada dos documentos a ela pertinentes, não é suficiente para comprovar os registros ali efetuados. Veja-se a jurisprudência:

“REGISTROS CONTÁBEIS – Devem ser amparados por documentos hábeis, quais sejam, aqueles que tem os requisitos e qualidades indispensáveis para comprovar os lançamentos contábeis e produzir os efeitos jurídicos, sendo insuficiente para comprová-los simples declarações de técnico de contabilidade.” [1º CC Ac. 103-20.008, DOU de 17/08/99]

Portanto, prova hábil é aquela mantida em boa ordem e guarda, que mantenha relação e pertinência com os fatos registrados na escrituração comercial e fiscal, cuja autenticidade das informações é passível de averiguação e confirmação, por parte do Fisco.

Desta feita, pode-se afirmar que, no Processo Administrativo Fiscal, o meio de se provar determinado ato é o documento legal quanto a sua forma; autêntico

quanto a sua origem; e contemporâneo e verdadeiro quanto ao fato que pretende comprovar.

Ressalte-se que o Código Tributário Nacional – CTN, aprovado pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, prescreve a observância da guarda dos documentos que devem acobertar a escrituração, nos seguintes termos:

“Art. 195 – (omissis)

Parágrafo único – os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.”

Nesse mesmo diapasão são as disposições constantes do art. 4º do Decreto-lei nº 486, de 3 de março de 1969, tomado como base legal do artigo 264 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99):

“Art. 4º. O comerciante é ainda obrigado a conservar em ordem, enquanto não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, a escrituração, correspondência e demais papéis relativos à atividade, ou que se refiram a atos ou operações que modifiquem ou possam vir a modificar sua situação patrimonial.”

E também as disposições do art. 37 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

“Art. 37. Os comprovantes da escrituração da pessoa jurídica, relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, serão conservados até que se opere a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir os créditos tributários relativos a esses exercícios.”

No presente caso, observa-se que, na oportunidade da elaboração do Despacho Decisório ora guerreado, a interessada foi intimada (fl. 728), relativamente ao ano- calendário 2004, a apresentar os *comprovantes de depósito* de patrocínios de caráter cultural e artístico *efetuados em conta-corrente dos beneficiários mantida exclusivamente para esse fim*, por ter sido esta a forma de transferência dos recursos, conforme apontam os respectivos recibos, já constantes dos autos, os quais, à exceção daquele emitido em 27/04/2004, não indicam a data do recebimento do alegado incentivo. Confira-se, a título de exemplo:

(...)

Em resposta a contribuinte apresentou novamente os recibos relativos ao patrocínio de caráter cultural e artístico, bem como cópia de lançamentos contábeis e relatório de pagamentos efetuados – por período, sem, contudo, apresentar os comprovantes de depósitos bancários solicitados pela auditoria, necessários para fins de fruição do benefício fiscal, nos termos do art. 20 da IN SRF nº 267, de 2002 (ato normativo que dispõe sobre os incentivos fiscais decorrentes do IRPJ), razão porque a respectiva dedução foi objeto de glosa.

IN SRF nº 267/2002:

"Art. 20. Para fins de fruição dos benefícios fiscais de que trata esta Seção serão considerados no cálculo do incentivo:

I - os recursos financeiros correspondentes a doações ou patrocínios depositados conta corrente mantida especialmente para esse fim e de movimentação

responsável pelo projeto cultural em estabelecimento bancário de sua livre escolha;

(...)”. (destaques acrescidos)

E referida prova também deixou de ser trazida por ora da manifestação de inconformidade, sob a alegação de que o Banco não forneceu os respectivos comprovantes de depósito por já terem transcorrido mais de cinco anos, protestando por posterior juntada, acaso tenha sucesso na obtenção de referidos documentos. Até o presente momento, nada foi apresentado nesse sentido.

Conforme já esclarecido neste voto, cumpre à pessoa jurídica a guarda e manutenção dos comprovantes da escrituração, inclusive relativos a fatos que repercutam em lançamentos contábeis de exercícios futuros, motivo pelo qual, à falta dos comprovantes de depósitos solicitados, mantém-se a glosa do respectivo benefício.

(...)”

22. Analisando-se tal argumentação à luz das alegações deduzidas pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário, entendo que a necessidade de comprovação dos depósitos ali defendida e citada na IN SRF nº. 267, de 2002, além de respaldada pela necessidade de manutenção de documentos constante do art. 37 da Lei nº. 9.430, de 1996 supracitado, é integralmente suportada pelo próprio teor do art. 18, § 1º. da Lei nº. 8.383, de 1991, que limita a dedução a quantias efetivamente despendidas, *verbis*:

Art.18. Com o objetivo de incentivar as atividades culturais, a União facultará às pessoas físicas ou jurídicas a opção pela aplicação de parcelas do Imposto sobre a Renda, a título de doações ou patrocínios, tanto no apoio direto a projetos culturais apresentados por pessoas físicas ou por pessoas jurídicas de natureza cultural, como através de contribuições ao FNC, nos termos do art. 5º, inciso II, desta Lei, desde que os projetos atendam aos critérios estabelecidos no art. 1º desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 9.874, de 1999)

§1º Os contribuintes poderão deduzir do imposto de renda devido as quantias **efetivamente despendidas** nos projetos elencados no § 3º, previamente aprovados pelo Ministério da Cultura, nos limites e nas condições estabelecidos na legislação do imposto de renda vigente, na forma de: (Incluído pela Lei nº 9.874, de 1999) (grifei)

(...)

23. Assim, afasto a alegação da recorrente no sentido de ilegalidade da referida norma infra legal por ter ultrapassado os limites estabelecidos pela Lei nº. 8.313, de 1991, bem como a tese no sentido de que a comprovação da efetiva disponibilização financeira dos montantes caberia tão somente ao responsável pelo projeto cultural.

24. Ainda, acedo ao posicionamento da autoridade julgadora de 1ª. instância, no sentido de que os recibos e elementos anexados às e-fls. 427 a 435 e 736 a 754 não são capazes de demonstrar a ocorrência de efetivo dispêndio pela recorrente, em especial ao se constatar que:

a) Todos os recibos, ainda que emitidos durante o ano-calendário de 2004, não permitem que se afirme em que data foram recebidos os incentivos (a menos do recibo de e-fl. 736), insuficiência que não é afastada por meros registros internos sendo que o único registro contábil da conta de títulos a pagar apresentado, de e-fl. 737 (que poderia ser utilizado para comprovação do efetivo dispêndio de e-fl. 736), não demonstra a quitação do passivo, mas tão somente seu reconhecimento. Ainda, faço notar que entendo imprescindível que se tivesse apresentado a documentação hábil e idônea a suportar tal eventual registro contábil de quitação do passivo (caso apresentado, o que não é o caso), assim capaz de fazer prova das alegações da

autuada, nos termos do art. 923 do RIR/99 e, ainda, do art. 37 da Lei nº 9.430, de 1996, a saber, o comprovante de depósito mantido em boa guarda pela patrocinadora, mais especificamente também não apresentado em nenhum momento;

b) Ainda, acerca das alegações adicionais da autuada, entendo que também no caso de contribuição em espécie, constata-se a necessidade de existência de comprovante de depósito na conta-bancária do responsável pelo projeto, conforme art. 8º, III, “g” da citada Instrução Normativa Conjunta MINC/MF nº. 1, de 13.06.95;

c) Em nenhum momento houve o reconhecimento, pelas autoridades fiscal ou julgadora, dos dispêndios em questão como passíveis de dedução, para fins de composição do Saldo Negativo de IRPJ 2004, que ora se analisa;

d) Ainda, nenhum esforço adicional foi realizado pelo contribuinte, de forma a obter junto ao responsável pelo projeto cultural, elementos adicionais que comprovassem o efetivo dispêndio/recebimento dos valores em análise, ressaltando-se, uma vez mais, em linha com o já acima disposto, que no presente feito se está diante de análise de Declarações de Compensação, onde, assim, incumbe ao sujeito passivo o *onus probandi* relativo à demonstração de liquidez e certeza do direito que pleiteia, a partir do disposto no art. 373, I do CPC, de aplicação subsidiária ao Processo Administrativo Fiscal.

25. Assim, a partir do acima exposto, mantenho o posicionamento da autoridade julgadora de 1ª. instância, no sentido de glosa dos valores deduzidos a título de Operações de Caráter Cultural e Artístico, para o ano calendário de 2004, negando provimento ao Recurso Voluntário quanto ao tema.

Quanto à dedução com o Programa de Alimentação ao Trabalhador, para os anos-calendário de 2004 e 2005

26. Inicialmente quanto ao tema, ressalte-se que não se verifica, no presente feito, qualquer acusação do contribuinte não ter incorrido nas despesas referentes ao PAT, não guardando, ainda, o presente litígio qualquer vinculação com necessidade de eventual lançamento de ofício. O que se está a discutir é glosa realizada pela autoridade tributária e mantida pela autoridade julgadora de 1ª. instância, relacionada à não comprovação de liquidez e certeza de parcela do direito creditório pleiteado (SN IRPJ AC 2004 e também AC 2005 aqui), mais especificamente pelo fato de não ter realizado os registros contábeis das despesas relacionadas ao Programa por rubrica individualizada, consoante mandamento legal constante do art. 586 do Decreto 3.000/99 (RIR/99), ainda que o Acórdão de 1ª. instância também se remeta adicionalmente à disposição semelhante constante do art. 7º. da IN 267, de 2002.

27. Veja-se, a propósito, o despacho decisório à e-fl. 770 e o acórdão de 1ª. instância às e-fls. 915 e seguintes e o dispositivo legal citado:

Despacho Decisório (e-fl. 770):

“(…)

10. Para conferência dos valores deduzidos foi solicitado demonstrativo do cálculo do benefício, juntado à folha 753, e cópia dos livros contábeis correspondentes a registros de despesas com alimentação do trabalhador. O documento apresentado (fls. 717/725) refere-se à rubrica contábil “4.03.17.01-9 - Alimentação”, cujos lançamentos não demonstram destaque a supostos valores vinculados ao PAT.

11. Conforme disciplina o artigo 586 do Decreto nº 3000, de 26/03/1999, “a pessoa jurídica deverá destacar contabilmente, com subtítulos por natureza de

gastos, as despesas constantes do programa de alimentação do trabalhador". Por não haver destaque de despesas constantes do PAT na contabilidade da pessoa jurídica, infere-se que no período em análise não houve despesas relacionadas ao referido programa. Dessa forma, indevida a inclusão de deduções relativas PAT no cálculo do IRPJ a pagar no ano-calendário de 2004.
(...)"

Acórdão de Manifestação de Inconformidade (e-fl. 915 e ss.)

Em atendimento à intimação, conforme descrito no Despacho Decisório guerreado, a contribuinte trouxe o demonstrativo requerido, relativo ao ano-calendário 2004, e a conta do Razão intitulada "4.03.17.01-9 – Alimentação" (anos-calendário 2004 e 2005), abaixo colacionados, cujos lançamentos não demonstram destaque a supostos valores vinculados ao PAT, em afronta à legislação transcrita, bem como ao art. 586 do RIR/99, razão porque o benefício foi glosado.

(...)

Em relação ao ano-calendário 2005 foi efetuada a glosa da dedução com o PAT pela mesma motivação acima (lançamentos contábeis não demonstram destaque a supostos valores vinculados ao PAT).

Por ora da defesa, a interessada diz apresentar novo demonstrativo do PAT, conforme abaixo, agora acrescentando aquele relativo ao ano-calendário 2005, bem como fichas impressas das contas "4.05.01.15 – Alimentação" e "4.03.17.01 – Alimentação", onde pretende comprovar os lançamentos em destaque e os valores utilizados como dedução.

(...)

Como visto dos documentos trazidos na defesa, acima em parte colacionados, permaneceu incomprovado na contabilidade o destaque a supostos valores vinculados ao PAT, razão porque se mantém a glosa do respectivo benefício em ambos anos-calendário.

(...)"

RIR/99

Subseção III

Contabilização

Art.586. A pessoa jurídica deverá destacar contabilmente, com subtítulos por natureza de gastos, as despesas constantes do programa de alimentação do trabalhador.

(...)"

28. Esclareça-se uma vez mais que, em seara de compensação, como no caso dos presentes autos, o ônus de comprovação da existência e liquidez e certeza do direito creditório pleiteado é do sujeito passivo, não se tratando aqui, assim, de qualquer "inferência" realizada pela autoridade fiscal quanto à inexistência de despesas, mas sim do fato da recorrente não se ter desincumbido a contento do ônus que lhe incumbia, de possibilidade de dedução dos montantes em litígio quanto ao PAT, com consequente demonstração de liquidez e certeza desta parcela do direito creditório que aqui se discute.

29. Feita tal digressão, entendo que uma vez não realizados os registros das despesas relacionadas ao programa na forma devida pela Recorrente, consoante mandamento legal expresso, não há como se atestar a liquidez e certeza de qualquer montante de direito

creditório decorrente de dedução de despesas relacionadas ao PAT, visto que inexistentes de forma individualizada na contabilidade do contribuinte, cf. elementos de e-fls. 719 a 726.

30. A propósito entendo que tal individualização é condição prévia para fins de posterior verificação de atendimento às condições para admissão na base de cálculo do incentivo, na forma prevista no art. 581, parágrafo único do mesmo RIR/99, *verbis*:

(...)

Parágrafo único. As despesas de custeio admitidas na base de cálculo do incentivo são aquelas que vierem a constituir o custo direto e exclusivo do serviço de alimentação, podendo ser considerados, além da matéria-prima, mão-de-obra, encargos decorrentes de salários, asseio e os gastos de energia diretamente relacionados ao preparo e à distribuição das refeições.

31. Não se trata de mera obrigação formal mas de obrigação para fim de que se usufrua de dedução do valor de imposto devido, assim estabelecida em dispositivo próprio da Seção I do Capítulo I do Subtítulo III do RIR/99 (que regra as deduções do imposto), subseção esta que, inclusive, traz, em seu art. 587, as consequências a serem suportadas pelo sujeito passivo no caso de descumprimento de tais condições:

Art. 587. A execução inadequada dos programas de alimentação do trabalhador ou o desvio ou desvirtuamento de suas finalidades acarretará a perda do incentivo fiscal e a aplicação das penalidades previstas neste Decreto.

32. Assim, uma vez descumprido o mandamento legal quanto à contabilização segregada das despesas que possibilitariam eventual dedução, escoreitadas as glosas efetuadas para o ano-calendário de 2004 e 2005 referentes à dedução pleiteada relacionada ao Programa de Alimentação do Trabalhador, sendo de se negar provimento ao Recurso Voluntário também quanto ao tema.

Quanto à glosa de IRRF retido para o ano-calendário de 2005

33. Assim motivou a decisão de 1ª. instância a manutenção da glosa do valor de R\$ 737,58, para o ano-calendário de 2004.

“(...)

Porém, a despeito de anexar aos autos toda a documentação que instruiu a formalização do “Requerimento para Pagamento de até 50% do ITR com TDA Escritural”, a contribuinte deixou de apresentar a comunicação da DRF solicitante dando ciência da efetiva transferência de titularidade dos TDA e da quitação do ITR do ano-calendário 2004, considerada como sendo efetivada na data de protocolização do processo correspondente.

Consulta ao sistema Comprot aponta que o processo relativo ao Requerimento para Pagamento do ITR com TDA, de nº 10183.004045/2004-48, já se encontra no arquivo.

De outro lado, não se localizou nos sistemas de pagamentos (Sief) qualquer recolhimento com os códigos de arrecadação do ITR (ITR Prefeitura/União - 2306, 5014, 2279, 5027), não restando confirmada, portanto, a quitação do tributo mediante transferência de TDA.

Nesse contexto, a despeito da apresentação do DARF do recolhimento do IRRF (cód. 3426), inexistente nos autos prova da efetiva transferência do TDA para a quitação do ITR do ano-calendário 2004 que pudesse ensejar a retenção de imposto na fonte em referida operação.

Além disso, a contribuinte sequer demonstrou a tributação do alegado ganho, mediante decomposição das receitas de aplicações financeiras incluídas na linha 24 (Outras Receitas Financeiras) da DIPJ/2005 (ano-calendário 2004), condição para a dedutibilidade do IRRF correspondente.

Por tal razão, mantém-se a glosa do IRRF de R\$ 737,58, no ano-calendário 2004.

(...)”

34. Em seu Recurso Voluntário, o contribuinte limita-se a tentar a descaracterizar a necessidade de apresentação da declaração citada referente à transferência de titularidade das TDAs, sem no entanto, tecer qualquer consideração acerca da necessária demonstração do oferecimento à tributação do montante de ganho de capital auferido quando da quitação de 50% do ITR com título adquirido com deságio.

35. Quanto a este último oferecimento à tributação das receitas correspondentes em análise ressalto que sua comprovação, no caso de retenção pleiteada a título de saldo negativo, é: a) conforme já exaustivamente descrito no âmbito do presente voto, ônus do sujeito passivo e, b) ainda, imprescindível para que fins de reconhecimento da parcela de direito creditório de IRRF de R\$ 737,58 para o ano-calendário de 2004, consoante posicionamento vinculante a este Colegiado emanado da Súmula CARF nº. 80, verbis:

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.

36. Destarte, uma vez não tendo o contribuinte, apesar de ciente de tal necessidade de comprovação (visto que, note-se, já estabelecida pelo acórdão recorrido), produzido qualquer evidência de oferecimento à tributação do ganho que deu origem à retenção aqui em análise, é de se manter a glosa tal como efetuada pela autoridade tributária.

37. Assim, de se negar provimento ao Recurso Voluntário também quanto a este derradeiro tema.

Conclusão

38. Assim é que, diante do acima exposto, voto por, uma vez rejeitada a totalidade dos pleitos da contribuinte, negar provimento ao Recurso Voluntário.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Heitor de Souza Lima Junior