



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 16327.902403/2010-22
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1402-005.908 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de outubro de 2021
Recorrente BANCO SANTANDER (BRASIL) S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

DIREITO CRÉDITORIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada de provas hábeis, da composição e existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa, na forma do que dispõe o artigo 170 do CTN.

Quando se tratar da chamada autorretenção, modalidade de sujeição passiva com peculiaridade e especificidade únicas, a obrigação de reter o tributo e o recolher aos cofres públicos é da própria prestadora do serviço, que substitui, excepcionalmente, a figura da fonte pagadora.

Havendo indícios da correção do procedimento da recorrente, cabe o provimento parcial do pedido para que os autos retornem à unidade de origem para aferição dos documentos comprobatórios, cálculos e liquidez do direito pretendido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando o retorno dos autos à unidade de Origem para que intime o Recorrente a apresentar, se necessário, outros elementos comprobatórios, e analise a liquidez do indébito pleiteado referente às retenções de IRRF identificadas às fls. 75/76, e prolate nova decisão, iniciando-se novo rito procedimental a partir daí. O Conselheiro Iágaro Jung Martins acompanhou o Relator pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone – Presidente e Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marco Rogério Borges, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Evandro Correa Dias, Luciano Bernart, Iágaro Jung Martins, Jandir José Dalle Lucca, Maurîtânia Elvira de Sousa Mendonça (suplente convocada e Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

Relatório

Retorna o processo supra à apreciação do Colegiado depois de cumprida a diligência determinada pela Resolução nº 1402-000.441, sessão de 25/07/2017 (fls. 406/417).

Como já relatado na ocasião, está-se diante de Recurso Voluntário interposto pela contribuinte acima identificada em face de decisão exarada pela 10ª Turma da DRJ/SP1, em sessão de 30 de janeiro de 2014 (fls. 247/251)¹, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada perante aquela Turma Julgadora (fls. 3/5) não reconhecendo o direito creditório pleiteado no PER/DCOMP nº 39364.190808.1.3.02-8200 (fls. 47-68)

O Despacho Decisório emitido pela DEINF/São Paulo/SP, está assim formatado (fls. 42):

SP - ENT. MUDANÇA P/ DENAC SÃO PAULO DEINF

MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
DEINF SÃO PAULO

DESPACHO DECISÓRIO

Nº de Rastreamento: 863122427
DATA DE EMISSÃO: 19/05/2010

1-SUJEITO PASSIVO / INTERESSADO

CNPJ	NOME EMPRESARIAL
00.400.888/0001-42	BANCO SANTANDER (BRASIL) S.A.

2-IDENTIFICADOR DO PER/DCOMP

PER/DCOMP COM DEMONSTRATIVO DE CRÉDITO	PERÍODO DE APURAÇÃO DO CRÉDITO	TIPO DE CRÉDITO	Nº DO PROCESSO DE CRÉDITO
39364.05552.190808.1.3.02-8200	Exercício 2008 - 01/01/2007 a 31/12/2007	Saldo Negativo de IRPJ	16327-902.403/2010-22

3-FUNDAMENTAÇÃO, DECISÃO E ENQUADRAMENTO LEGAL

Analisadas as informações prestadas no documento acima identificado e considerando que a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP deve ser suficiente para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo, verificou-se:

PARCELAS DE COMPOSIÇÃO DO CRÉDITO INFORMADAS NO PER/DCOMP

PARC. CREDITO	IR EXTERIOR	RETENÇÕES FONTE	PAGAMENTOS	ESTIM. COMP. SNPA	ESTIM. PARCELADAS	DEM. ESTIM. COMP.	SOMA PARC. CRED.
PER/DCOMP	0,00	7.213.002,90	0,00	0,00	0,00	0,00	7.213.002,90
CONFIRMADAS	0,00	6.541.886,77	0,00	0,00	0,00	0,00	6.541.886,77

Valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito: R\$ 7.213.002,90 Valor na DIPJ: R\$ 7.213.002,90
Somatório das parcelas de composição do crédito na DIPJ: R\$ 7.213.002,90
IRPJ devido: R\$ 0,00
Valor do saldo negativo disponível= (Parcelas confirmadas limitado ao somatório das parcelas na DIPJ) - (IRPJ devido) limitado ao menor valor entre saldo negativo DIPJ e PER/DCOMP, observado que quando este cálculo resultar negativo, o valor será zero.
Valor do saldo negativo disponível: R\$ 6.541.886,77

O saldo reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP, razão pela qual HOMOLOGO PARCIALMENTE a compensação declarada no PER/DCOMP acima identificado.
Valor devedor consolidado, correspondente aos débitos indevidamente compensados, para pagamento até 31/05/2010.

PRINCIPAL	MULTA	JUROS
720.844,50	144.128,90	126.833,43

Irresignada, a contribuinte apresentou MI (fls. 3/5) na qual assentou:

1. ter sofrido diversas retenções de IRRF: prestação de serviços, demais rendimentos e rendimentos de JCP, reconhecendo-as em sua contabilidade, visando beneficiar-se da dedução no cálculo do imposto de renda;

¹ A numeração referida das fls., quando não houver indicação contrária, é sempre a digital

2. em virtude de cruzamentos sistêmicos apontados no Despacho Decisório, entre as informações sobre a origem do crédito no PER/DCOMP e DIPJ, frente às DIRFs das fontes pagadoras, não foi confirmado o IRRF no valor de R\$ 720.644,50;
3. que, face às declarações acessórias apresentadas e uma vez que, até o momento, não logrou êxito na localização dos Informes de Rendimentos ou de outros documentos que respaldariam o procedimento da empresa, juntará posteriormente tais documentos com suas conciliações para comprovar e restaurar o crédito não homologado;
4. solicita o deferimento do direito creditório e a homologação da compensação dos débitos.

Constam dos autos cópia das fls. 34 a 192 do processo administrativo nº 16327.000385/2010-42, com Informação Fiscal referente à diligência realizada no PER/DCOMP 39364.190808.1.3.02-8200 (fls. 82-244).

Submetida a MI à apreciação da 10ª Turma da DRJ/SP1 foi prolatada a seguinte decisão:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

DCOMP. SALDO NEGATIVO. IRRF.

O saldo negativo de IRPJ composto pela dedução do imposto de renda retido na fonte deverá estar devidamente comprovado com os informes de retenção fornecidos pelas fontes pagadoras, mormente nos casos em que os sistemas da RFB não registram a retenção. A dedução do IR retido na fonte por órgãos públicos deve ser calculada proporcionalmente à sua retenção. A utilização do IRRF num PER/DCOMP impede a dupla utilização em outro PER/DCOMP.

*Manifestação de Inconformidade Improcedente
Direito Creditório Não Reconhecido*

Excertos do voto condutor mostram a posição assumida pela Turma *a quo*:

“Conforme relatado, a autoridade administrativa concluiu que o saldo negativo de IRPJ reconhecido foi insuficiente para compensar integralmente os débitos informados no PER/DCOMP.

Em sua manifestação, o contribuinte alega basicamente não ter localizado os Informes de Rendimentos que respaldariam o procedimento da empresa.

De acordo com a Análise de Crédito feita no Despacho Decisório (fls.69-76), verifica-se que as justificativas apresentadas para a não confirmação ou confirmação parcial do IRRF, foram, em sua maioria: “Retenção na fonte não comprovada”, conforme quadro denominado “Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não confirmadas” (fls. 75-76).

Para estes casos, de fato, faz-se necessária a apresentação dos comprovantes de retenção emitidos pelas fontes pagadoras, uma vez que o sistema Dirf não confirmou as retenções informadas pelo contribuinte.

Embora o manifestante tenha alegado que faria a apresentação posterior destes informes de rendimentos, nada foi apresentado.

Contudo, observa-se também, a existência de outras justificativas para a não confirmação ou confirmação parcial da retenções (fls. 75-76):

CNPJ da fonte pagadora	Receita	Per/Dcomp	Valor Conf.	Valor Não Conf.	Justificativa
00.394.460/0058-87	6188	134.200,67	109.628,49	24.572,18	A
29.979.036/0908-91	6188	161.463,30	136.144,30	25.319,00	A
42157.511/0002-42	5706	33.933,67	33.610,68	322,99	B
62.173.620/0001-80	5706	7.757,79	0	7.757,79	C

A- "Informação do PER/DCOMP excede o valor da retenção proporcional. Comprovação parcial"

B- "Retenção na fonte comprovada por documentos apresentados pelo contribuinte"

C- "Retenção utilizada em Declaração de Compensação de Juros sobre o Capital Próprio"

Ressalte-se que a análise do Despacho Decisório é resultado da diligência fiscal, MPF 08.1.66.00-2009-00505-0, que examinou as compensações do contribuinte, incluindo o presente PER/DCOMP 39364.190808.1.3.02-8200, na Informação Fiscal de fls. (fls.82-88).

Verifica-se que, para as retenções no código de receita 6188, de imposto retido na fonte por órgãos públicos (art. 34 da Lei 10.833/2003), cujos valores foram confirmados parcialmente em razão da justificativa A, a autoridade fiscal diligenciante esclareceu a glosa nos seguintes termos (fl.84):

- para a receita de código 6188 (serviços prestados a órgão público, art. 34 da Lei nº 10.833/2003), a IN SRF nº 23/2001 dispõe a aplicação de uma retenção total de 7,05% para este tipo de pagamento, sendo 2,40% relativos ao IRRF. Desta forma, o IRRF é calculado por proporcionalidade a partir da retenção total em DIRF (retenção total x 2,40 / 7,05);

Em relação à justificativa B: "Retenção na fonte comprovada por documentos apresentados pelo contribuinte", apresentada para a confirmação parcial da retenção no código 5706, constata-se que já houve a apresentação dos documentos pelo próprio contribuinte.

Quanto à justificativa C: "Retenção utilizada em Declaração de Compensação de Juros sobre o Capital Próprio", observa-se que a autoridade fiscal diligenciante concluiu, no item 2.1.2 (fl. 85), que o contribuinte utilizou esta retenção em duplicidade por ter informado este crédito em outro PER/DCOMP (39364.05552.190808.1.3.02-8200), motivo pelo qual foi glosada a utilização no presente PER/DCOMP, nos seguintes termos:

O sistema SIEF-PER/DCOMP aponta a existência do PER/DCOMP nº 00139.64570.040108.1.3.06-9370 com indicação de crédito relativo a IRRF de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) pagos por outra pessoa jurídica, referente ao ano-calendário 2007 (Anexo 5). Foram verificadas utilizações de IRRF de Juros sobre Capital Próprio (código 5706) da fonte pagadora de CNPJ nº 62.173.620/0001-80 nos créditos dos PER/DCOMPs nºs 00139.64570.040108.1.3.06-9370 e 39364.05552.190808.1.3.02-8200, conforme resumo da Tabela 3. Como somente o valor de R\$ 40.336,14 foi encontrado em DIRF, o contribuinte foi intimado a comprovar o valor total destas retenções. Em resposta ao termo de intimação fiscal lavrado em 19/11/2009 (Anexo 2), o

contribuinte apresentou comprovantes de pagamentos de JCP do ano-calendário 2005 no montante de R\$ 7.757,79 — que não podem ser aceitos por se referirem a outro período de apuração. Ao mesmo tempo, o valor de R\$ 40.336,14 comprovado em DIRF fica comprometido com o PER/DCOMP nº 00139.64570.040108.1.3.06-9370, configurando-se então duplicidade na utilização deste crédito, que deverá ser glosado no PER/DCOMP nº 39364.05552.190808.1.3.02-8200.

Portanto, conclui-se que, para estes casos, não há que se falar em apresentação de Informes de Rendimentos para respaldar o procedimento da empresa, como alega o contribuinte, uma vez que o motivo da glosa não foi este.

Registre-se que a análise detalhada do crédito do presente PER/DCOMP foi realizada na diligência fiscal e a documentação completa, inclusive a apresentação de Informes de Rendimentos já examinados, encontram-se às fls. 82-244 dos autos.

*Em face do exposto, voto por considerar **improcedente** a manifestação de inconformidade”.*

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Cientificada do R. *decisum* em 19/02/2014 (fls. 253), a recorrente interpôs Recurso Voluntário em 06/03/2014 (fls. 255/279), no qual, além de repisar o que fora aduzido na MI, acrescentou novas argumentações de mérito, abaixo sintetizadas:

10. Realmente, conforme restou comprovado na manifestação de inconformidade e de acordo com novos argumentos e documentos do presente recurso, os valores devidos foram regularmente retidos pelas fontes pagadoras e informados em suas respectivas DIRFs, sendo verificadas apenas algumas pequenas irregularidades, mas que não são suficientes a ensejar a glosa do crédito na composição do saldo negativo no período.
11. A título de exemplo, observe-se, na relação das retenções não confirmadas ou confirmadas parcialmente pelo despacho decisório eletrônico (fls. 71-72 dos autos), o relevante valor de R\$ 104.529,72 de IRRF relativo ao pagamento recebido da MPX Energia S.A. (CNPJ nº 04.423.567/0001-21), declarado na DIPJ do período (doc. nº 4) e no PER/DCOMP sob o código 1708. Referidos valor e fonte pagadora constam do extrato, porém, apenas com o código de receita diferente: 8045.
12. Como se nota, a I. Fiscalização simplesmente desconsiderou essa relevante retenção realizada em favor do Recorrente por conta da divergência do código de receita informado na DIPJ do período e no PER/DCOMP em análise (1708) com o código da receita informado no DARF de pagamento (8045).
13. Aliás, acerca do código 8045, como se verá a seguir, o flagrante do equívoco fazendário é ainda mais gritante, já que todos os recolhimentos efetuados sob aquele código foram ignorados pela Fiscalização, por desconhecer a sistemática de auto retenção, concluindo erroneamente que o Recorrente não seria o beneficiário da exação. Nessa situação se encontram 19 retenções, ou seja, praticamente metade das retenções controversas.

Mais ainda:

Exemplificativamente, observa-se que retenções realizadas sob o código 1708 e 3426 não foram aceitas pela I. Fiscalização, ainda que o Recorrente tenha apresentado todos os informes de rendimentos pertinentes (vide fls. 82-244 da cópia eletrônica do presente processo administrativo²). Nessa situação, identifica-se 9 retenções. E, ainda, há outras 4 retenções que são subsidiadas pelos recibos de pagamento, nos termos do artigo 16 da Instrução Normativa nº 269/2002.

15. De qualquer forma, os exemplos supracitados, que comprovam a regularidade de 32 das 43 retenções em discussão, por si só, já demonstram que as providências adotadas pela I. Fiscalização durante o procedimento fiscalizatório passaram longe do adequado plexo de condutas que se espera da fiscalização tributária. A I. Fiscalização, de forma tendenciosa, preferiu desconsiderar prova acessível no próprio processo administrativo e desenvolver presunções sem qualquer embasamento que sustente a descrição do fato gerador imputado. Por essa razão, o labor fiscalizatório praticado está maculado por nulidade insanável.

35. Como se sabe, em se tratando de IRRF, o responsável pela retenção, via de regra, é aquele que paga pelo serviço prestado. No entanto, no caso do código 8045, há diversas exceções específicas cuja responsabilidade pelo recolhimento reverte-se para o prestador do serviço, em casos de comissão e corretagem. É o que se observa da Instrução Normativa RFB nº 153, de 5 de novembro de 1987, cumulado com os acréscimos feitos pelas Instruções Normativas nºs 107, de 26 de novembro de 1991, e 177, de 30 de dezembro de 1987:

“O recolhimento do imposto deverá ser efetuado pela pessoa jurídica que receber de outras pessoas jurídicas importâncias a título de comissões e corretagens relativas a:

- a) colocação ou negociação de títulos de renda fixa;
- b) operações realizadas em Bolsas de Valores e em Bolsas de Mercadorias;
- c) distribuição de emissão de valores mobiliários, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora;
- d) operações de câmbio;
- e) vendas de passagens, excursões ou viagens;
- f) administração de cartões de crédito;
- g) prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições-convênio;
- h) prestação de serviço de administração de convênios.”

36. Note-se, portanto, que em todas as hipóteses supra relacionadas, a fonte pagadora do tributo, que realiza a retenção, é exatamente o contribuinte do tributo. Trata-se de modalidade de auto retenção, pela qual o próprio prestador do serviço promove a retenção do IR devido.

37. E foi exatamente essa peculiaridade da auto retenção do código 8045 que o I. Agente Fiscal não se atentou ao glosar as retenções do Recorrente, fundado no inverídico argumento de que, teoricamente, não seria ele o “beneficiário do rendimento”.

38. Ora, está claro que as retenções feitas pelo Recorrente a título de IRRF sobre os rendimentos de comissão e corretagem tiveram o próprio Recorrente como

beneficiário do rendimento, tendo sido realizadas por ele mesmo em função de disposição infra legal, conforme determina as Instruções Normativas mencionadas anteriormente.

39. Pode-se ainda confirmar tal fato pelas próprias informações do sítio da Receita Federal do Brasil, na qual se consigna que o beneficiário é a *"Pessoa jurídica prestadora do serviço domiciliada no Brasil."*

40. Aliás, é digno de se registrar que causa indignação o fato de a própria I. Fiscalização não se atentar às regras de retenção específicas quando da análise de cômputo do saldo negativo de IRPJ, tal como a observada quanto à auto retenção de IRPJ sobre rendimentos de comissão e corretagem.

43. Não bastasse isso, é importante destacar que também foram apresentados os recibos de pagamento dessas operações (arquivo "16327902403201022_00082_00244_DOCUMENTOSDIVERSOS-OUTROS" dos autos digitalizados).

44. Referidos recibos fazem parte da sistemática de auto retenção. Isso porque é exigido dos contribuintes prestadores de serviços que envolvam comissão e corretagem que forneçam esses recibos aos seus tomadores de serviços, para que possam preencher corretamente suas respectivas DIRF's. É o que se observa do artigo 16 da Instrução Normativa nº 269, de 26 de dezembro de 2002:

49. Diante do exposto, em suma, está claro que, em se tratando de retenção feita sob o código 8045, o simples fato de o Recorrente figurar como fonte pagadora do IRRF não é motivo para glosar as retenções computadas em seu saldo negativo, já que ele também é o beneficiário do tributo (auto retenção), sendo imperioso, portanto, considerar-se a totalidade das retenções feitas sobre esse código, admitindo-se como prova também os recibos de pagamento juntados pelo Recorrente a esses autos.

57. Por derradeiro, é relevante repisar a indevida glosa da retenção de R\$ 104.529,72 relativo ao pagamento recebido da MPX Energia S.A. (CNPJ nº 04.423.567/0001-21), declarado na DIPJ do período e no PER/DCOMP sob o código 1708. Referidos valor e fonte pagadora constam do extrato, porém, apenas com o código da receita diferente: 8045.

58. Como se nota, a I. Fiscalização simplesmente desconsiderou essa relevante retenção realizada em favor do Recorrente por conta da divergência do código da receita informado na DIPJ do período (doc. nº 4) e no PER/DCOMP em análise (1708) com o código da receita informado pela fonte pagadora (8045).

59. Trata-se, à evidência, de claro erro de declaração, que, como será demonstrado a seguir, jamais deveria representar a constituição de crédito tributário, mas sim, quando muito, a cobrança de multa por descumprimento de obrigação acessória.

E concluir, subsidiariamente, requerendo a “*conversão do julgamento em diligência para que seja apurada a integralidade dos créditos verificados em favor do Recorrente constante do extrato (doc. nº 3), de modo a reconhecer os créditos de retenção na fonte não identificados pela I. Fiscalização*”. (RV - fls. 279).

Baixados os autos em diligência, a Autoridade Fiscal juntou documentos (fls. 419/424) e elaborou Relatório Fiscal circunstanciando o trabalho (fls. 425/438).

Cientificada da conclusão do procedimento (fls. 439), a recorrente manifestou-se (fls. 445/453) e juntou documentos (fls. 454/460).

É relatório do essencial, em apertada síntese.

Voto

Conselheiro Paulo Mateus Ciccone - Relator

Já foi atestada antes a tempestividade do RV e os demais pressupostos para sua admissibilidade.

Como visto no relatado, o quadro estampado é o seguinte: constam dos autos variadas informações, incluindo a manifestação fiscal exarada em 23/02/2010 (fls. 82/88) e a planilha do Anexo 6 (fls. 239/242) que mostram o tratamento manual dado ao PER/DCOMP objeto deste processo (PER/DCOMP nº 39364.190808.1.3.02-8200 - fls. 47-68), além de argumentações trazidas pelo recorrente em sede de RV, o que acabou por levar à minha proposta de conversão do julgamento em diligência na sessão de 25/07/2017 – Resolução nº 1402-000.441 (fls. 406/417).

Na oportunidade o Colegiado entendeu que as arguições da recorrente de que as retenções sob o código 8045 possuem tratamento especial, podendo figurar a própria beneficiária como fonte pagadora dos rendimentos, por força das orientações das IN nº 153/1987, 107/1991 e 177/87 e, desta forma, tais retenções deveriam ser levadas em conta na composição do saldo negativo apurado, mereceriam maiores esclarecimentos, só possível de ser feito pela unidade de origem, posto não ser permitido a este Relator o acesso a sistemas da RFB que tragam tais comandos.

Do mesmo modo, o aventado “equivoco” em relação à glosa dos valores retidos pela fonte pagadora CNPJ nº 04.423.567/0001-21 – MPX Energia S/A – declarados com o código 1708 quando seria o correto 8045 exigiriam igual esclarecimento, não apenas para ratificar ou não o engano, mas para se constatar se o montante referido (R\$ 104.529,72) já não teria sido utilizado em outro pedido de compensação.

Para melhor fixação, foi reproduzido o valor citado, expresso na análise de crédito do DD (fls. 71):

00					
04.423.567/0001-21	1708	104.529,72	0,00	104.529,72	Retenção na fonte não comprovada
04.423.567/0001					

Na mesma linha, requisitou-se à Autoridade Fiscal da unidade de origem o devido esclarecimento a outros questionamentos feitos pela recorrente, especificamente os dados presentes no “extrato” a que fez referência a parte interessada e que identificou como “doc. 3”.

A proposta da diligência foi tomada com o seguinte direcionamento de quesitos, de forma a que a unidade de origem viesse aos autos e esclarecesse:

- 1) se o código de retenção 8045 permite que fonte pagadora e beneficiário dos rendimentos se confundam em uma mesma pessoa jurídica;

- 2) sendo isso possível, se os rendimentos e valores retidos presentes nos autos permitem concluir que a fonte pagadora e o beneficiário sejam o próprio recorrente;
- 3) ainda se possível tal confusão entre fonte pagadora e beneficiário, se os valores constantes do processo sob tal código já não teriam sido objeto de outro PER/DCOMP;
- 4) se o rendimento oriundo da fonte pagadora CNPJ nº 04.423.567/0001-21 – MPX Energia S/A – declarados com o código 1708 quando seria o correto 8045, permitiria, mesmo com tal engano de codificação, o aproveitamento como crédito nestes autos dos valores retidos ou se já teriam sido utilizados em outro pedido semelhante;
- 5) se procedem as alegações feitas pelo recorrente em relação aos demais itens questionados e presentes no que nominou de “extrato” (doc. nº 3);

Atendendo à demanda, a Autoridade Tributária procedeu a pesquisas nos sistemas da RFB, juntou documentos (DIRF - fls. 419/424) e elaborou substancial “Relatório Fiscal” (fls. 425/438) no qual, depois de analisar a determinação deste Colegiado, posicionou-se a respeito da legislação que envolve o tema e respondeu aos quesitos apostos, conforme abaixo se reproduz na íntegra:

“Quanto aos esclarecimentos determinados em resolução acordada pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, temos o que segue:

1) se o código de retenção 8045 permite que fonte pagadora e beneficiário dos rendimentos se confundam em uma mesma pessoa jurídica.

A utilização do código de receita 8045 se dá quando importâncias são pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outras pessoas jurídicas a título de comissões, corretagens, ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais.

Conforme legislação vigente, cabe a uma pessoa jurídica a obrigatoriedade de recolhimento do IRRF sob o código de receita 8045 em duas hipóteses:

- I) Por ser beneficiária de rendimentos recebidos a título de comissões e corretagens na condição de prestadora do serviço relativos a:
 - a) colocação ou negociação de títulos de renda fixa;
 - b) operações realizadas em Bolsas de Valores e em Bolsas de Mercadorias;
 - c) distribuição de emissão de valores mobiliários, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora;
 - d) operações de câmbio;
 - e) vendas de passagens, excursões ou viagens;

- f) administração de cartões de crédito;
- g) prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições-convênio;
- h) prestação de serviço de administração de convênios; ou,

II) Como fonte pagadora de comissões e corretagens a outro título.

Entretanto, a responsabilidade pelo recolhimento não tem o condão de transformar o beneficiário em fonte pagadora, nem vice-versa. O código 8045 permite que o contribuinte seja ora fonte pagadora, ora beneficiário, mas em operações distintas, e nunca em uma mesma operação. Tomemos, como exemplo para a primeira hipótese, com contribuinte como beneficiário, um cliente que entrega a uma instituição financeira determinada quantidade de recursos pecuniários para investimento. Após lapso temporal, a instituição financeira restitui ao cliente os recursos investidos acrescidos do rendimento auferido no período. Sobre estes rendimentos incide imposto de renda na fonte, que deve ser descontado e recolhido pela instituição financeira, sob código de receita próprio diverso do 8045, tendo o cliente como beneficiário. Estes valores devem ser declarados em DIRF, a ser entregue pela fonte pagadora, no caso, a instituição financeira, e o cliente (beneficiário) poderá usar o valor retido como dedução de eventual imposto de renda a pagar, apuração ao final do exercício.

Todavia, a instituição financeira pode cobrar do cliente comissões ou corretagens sobre a operação, configurando-se, então, um serviço diverso tomado pelo cliente. Este valor é usualmente deduzido do montante creditado em favor do cliente, quando da restituição ao cliente dos recursos investidos acrescidos do rendimento auferido no período. Neste caso, a fonte pagadora é o cliente, e o beneficiário, a instituição financeira. Em atenção à legislação vigente, a responsabilidade pelo recolhimento recai sobre a instituição financeira, agora beneficiária. A responsabilidade pelo recolhimento não transforma a instituição financeira em fonte pagadora. Ela é, apenas, beneficiária responsável pelo recolhimento. Deve ela, instituição financeira, ora beneficiária, fornecer ao cliente, ora fonte pagadora, documento comprobatório do recolhimento, com indicação do valor da importância paga e do respectivo imposto sobre a renda recolhido, nos termos da IN RFB nº 670, de 21 de agosto de 2006, para que o cliente, fonte pagadora, possa comprovar o recolhimento do imposto retido, sob o código de receita 8045, declarando-o em sua DIRF.

Feitos estes esclarecimentos, conclui-se que fonte pagadora refere-se a pessoa jurídica que paga ou credita a outra pessoa jurídica valores por serviços prestados. Por conseguinte, beneficiário refere-se a pessoa jurídica que recebe ou tem creditado em seu favor valores em contrapartida a serviços prestados. Em outras palavras, o código de receita 8045 permite que o responsável pelo recolhimento seja ora a fonte pagadora, ora o beneficiário, mas **não** permite que se confundam fonte pagadora e beneficiário em uma mesma pessoa jurídica.

2) sendo isso possível, se os rendimentos e valores retidos presentes nos autos permitem concluir que a fonte pagadora e o beneficiário sejam o próprio recorrente.

Conforme esclarecido no item anterior, fonte pagadora e beneficiário não se confundem na mesma pessoa. Eventual documento apresentado poderia indicar, em tese, se o contribuinte figura, em operação específica, como fonte pagadora ou beneficiário. Deste modo, a depender do documento em análise, o contribuinte pode ser fonte pagadora **ou** beneficiário, nunca os dois para a mesma operação. No caso em tela, o contribuinte, em seu Recurso Voluntário, alega haver meios de prova já acostados aos autos, constituídos de, entre outros, informes de rendimento e recibos de pagamento, identificados por

“16327902403201022_00082_00244_DOCUMENTOSDIVERSOS-OUTROS”. Em fls. 82 a 244 do processo 16327.902403/2010-22 encontram-se juntados diversos documentos referentes a informes, recibos, declarações e planilhas. Em nenhum deles houve confusão entre fonte pagadora e beneficiário, estando estes bem definidos em cada um deles.

3) ainda se possível tal confusão entre fonte pagadora e beneficiário, se os valores constantes do processo sob tal código já não teriam sido objeto de outro PERDCOMP.

Inicialmente, esclarecemos que não há tal confusão. Entretanto, importante acrescentar que os recolhimentos de IRRF, sob o código de receita 8045, podem ser utilizados pelo beneficiário em apuração de eventual Saldo Negativo de Imposto de Renda (IRPJ) ou em apuração de pagamento indevido ou a maior (PGIM). Em pesquisa aos sistemas da RFB, não foi localizado PERDCOMP com crédito de PGIM do código de receita 8045 para o período em questão, transmitido pelo contribuinte. Pode-se concluir, portanto, que eventual recolhimento de IRRF sob o código de receita 8045 no ano-calendário 2007 somente poderia ser utilizado em PERDCOMP com crédito de Saldo Negativo de IRPJ, único para cada exercício.

4) se o rendimento oriundo da fonte pagadora CNPJ nº 04.423.567/000121 –MPX Energia S/A –declarados com o código 1708 quando seria o correto 8045, permitiria, mesmo com tal engano de codificação, o aproveitamento como crédito nestes autos dos valores retidos ou se já teriam sido utilizados em outro pedido semelhante.

Utilizando-se da mesma abordagem do item anterior, esclarecemos que os recolhimentos de IRRF, sob o código de receita 1708, podem ser utilizados pelo beneficiário em apuração de eventual Saldo Negativo de Imposto de Renda (IRPJ) ou em apuração de pagamento indevido ou a maior (PGIM). Em pesquisa aos sistemas da RFB, não foi localizado PERDCOMP com crédito de PGIM do código de receita 1708 para o período em questão, transmitido pelo contribuinte. Pode-se concluir, portanto, que eventual recolhimento de IRRF sob o código de receita 1708 no ano-calendário 2007 somente poderia ser utilizado em PERDCOMP com crédito de Saldo Negativo de IRPJ, único para cada exercício. Em suma, considerando-se o engano na codificação, em tendo havido o recolhimento, este poderia ser aproveitado como crédito nestes autos.

5) se procedem as alegações feitas pelo recorrente em relação aos demais itens questionados e presentes no que nominou de “extrato” (doc. nº 3).

O “extrato (doc. nº 03)” nominado pelo contribuinte faz referência, pelo título informado em fls. 259, constante de seu Recurso Voluntário –“Relação de rendimentos e imposto sobre a renda retido por fonte pagadora”, à DIRF referente ao ano-calendário 2007, com informações prestadas por fontes pagadoras que tiveram o contribuinte como beneficiário. Note-se que as referidas informações referentes à DIRF foram extraídas em 2014, conforme informação constante no rodapé de cada folha do referido extrato. A fim de subsidiar a presente análise, e considerando-se que as DIRF permitem retificações, foi produzido novo relatório a partir do sistema DIRF, referente a informações contendo o contribuinte como beneficiário. O referido relatório encontra-se anexado em fls. 419 a 424.

O contribuinte alega, em diversos momentos de seu Recurso Voluntário, que tal extrato (doc. nº 03) por ele apresentado comprovaria os recolhimentos dos valores referentes ao IRRF, sob diversos códigos de receita.

A seguir, elencamos os itens questionados e presentes no que nominou de “extrato” (doc. nº 03), acompanhados de nossas considerações.

1. Em fls. 260 e 272, o contribuinte aborda a questão do engano na codificação, relativo ao IRRF retido pela empresa registrada sob o CNPJ nº 04.423.567/0001-21, no valor de R\$ 104.529,72. Este assunto foi tratado na resposta ao item anterior.
2. Em fls. 271, o contribuinte alega que a retenção de R\$ 35.865,56, efetuada pela BOVESPA Holding S/A, CNPJ nº 08.695.953/0001-23, sob o código de receita 8045, não consta do extrato por ele apresentado, mas consta a retenção de R\$ 17.612,17, sob o código de receita 5706 (juros sobre capital próprio), glosada pela Fiscalização. Observe-se que eventual retenção sob o código de receita 5706 efetuada pela BOVESPA Holding S/A, CNPJ nº 08.695.953/0001-23, não consta da relação de 118 fontes informadas pelo contribuinte em seu PERDCOMP. Neste caso, não houve glosa, tampouco validação, uma vez que tal valor não foi informado como parcela de composição do Saldo Negativo. Relativamente à parcela glosada, sob o código de receita 8045, o “extrato (doc. nº 03)” não se presta como documento comprobatório, visto que não consta ali eventual recolhimento. O documento apresentado e anexado em fls. 170 informa como beneficiário o contribuinte Bovespa Holding. Com base neste documento, apenas o contribuinte Bovespa Holding, beneficiário, poderia aproveitar o valor retido na composição de seu Saldo Negativo.
3. Em fls. 272, o contribuinte alega ter sido glosado indevidamente o valor de R\$ 67.833,81, referente imposto retido pela Cia Hering, CNPJ nº 78.876.950/0001-71, “apesar de todos os informes de rendimento constarem dos documentos relativos ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1066.2009-00505-0”, anexados em fls. 186 e 187. O extrato DIRF atualizado informa, em fls. 423, o valor de R\$ 13.205,89 como retenção sob o código de receita 8045. Com relação aos documentos anteriormente entregues, e anexados em fls. 186 e 187, tratam-se, um de Comprovante Anual de Rendimento Pagos ou Creditados e outro, um recibo. O Comprovante Anual informa como beneficiária a Cia Hering, que, a exemplo do caso anterior, poderia aproveitar o valor retido na composição de seu Saldo Negativo. Quanto ao recibo, não é o documento comprobatório de retenção, conforme legislação vigente.
4. Ainda em fls. 272, o contribuinte alega que a retenção realizada pela Petrobrás, CNPJ nº 33.000.167/0001-01, com o código de receita 5706, teve confirmação de apenas R\$ 19.620,90, enquanto o extrato (doc. nº 03) apontaria valor de R\$ 21.150,90. Em seu PERDCOMP, o contribuinte informou, no item 71, relativo a IRPJ retido na fonte (fls. 59), o valor de R\$ 105.722,19. Em consulta à DIRF 2007 (fls. 421), verificou-se que o valor retido foi de R\$ 21.150,90, conforme alegado pelo contribuinte. Adicionalmente, foi verificado o PERDCOMP nº 00139.64570.040108.1.3.06-9370, que utilizou crédito oriundo de juros sobre capital próprio referente ao ano-calendário 2007, não tendo sido ali utilizado o valor ora questionado. Neste caso, assiste razão ao contribuinte”.

A essas colocações, incisivamente se contrapõe a recorrente em petição juntada (fls. 445/453) e documentos juntados (fls. 454/460), impondo a reprodução de excertos para melhor visualização:

“6. Baixados os autos para realização da diligência, sobreveio o r. despacho de fls. 425/438, pelo qual o I. Auditor Fiscal acabou esclarecendo alguns pontos e, em outros, mantendo o entendimento equívoco anteriormente consignado pela I. DRJ sobre “auto retenções”, no sentido de que o código de retenção 8045 não permitiria que fonte

pagadora (aqui entendido como o agente responsável pelo pagamento e não a fonte que suporta economicamente com o dispêndio) e beneficiário dos rendimentos se confundissem em uma mesma pessoa— no caso em referência, o Requerente.

7. A partir dessa conclusão, e tendo em vista que nos informes de rendimentos acostados pelo Requerente consta a informação de que os beneficiários dos rendimentos seriam os clientes do Requerente, o I. Auditor Fiscal assumiu que eles seriam os que poderiam se aproveitar do valor retido na composição de seus respectivos saldos negativos.

(...)

9. Inicialmente, quanto às respostas apresentadas pela I. Autoridade aos quesitos de 1 a 5, as respostas aos itens 1 e 2 carecem de maiores esclarecimentos, a afastar a conclusão em sentido negativo ao direito ao crédito do Requerente. Vejamos.

Itens 1 e 2

10. Conforme antecipado, no relatório fiscal o I. Auditor Fiscal manteve o raciocínio equivocado feito quando do desprovento da manifestação de inconformidade apresentada, reiterando o entendimento da I. DRJ no sentido de que os valores retidos sob o código 8045 somente poderiam ser aproveitados pelas pessoas jurídicas que constam dos informes de rendimentos como beneficiárias das referidas retenções.

11. Diante das respostas aos itens 1 e 2 acerca das auto retenções, e tendo em vista que 19 das 43 retenções glosadas são dessa natureza, uma vez que o Requerente, ao reter as comissões incidentes sobre os rendimentos pagos aos seus clientes tem de reter também os tributos incidentes sobre tais comissões (daí porque a “auto” retenção), faz-se necessário repisar as peculiaridades que envolvem as operações declaradas sob o código 8045 para fins de composição de saldo negativo, para que reste claro que as supostas inconsistências apontadas no r. despacho de diligência não merecem prosperar.

(...)

13. De fato, o código 8045 refere-se a “Importâncias pagas ou creditadas por pessoa jurídica a outras pessoas jurídicas a título de comissões, corretagens, ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais”.

*14. Conforme esclarecido no recurso voluntário, em se tratando de IRRF, o responsável pela retenção, via de regra, é aquele que paga pelo serviço prestado. **No entanto, no caso do código 8045, há diversas exceções específicas cuja responsabilidade pelo recolhimento reverte-se para o próprio prestador do serviço, em casos de comissão e corretagem.** É o que se observa da Instrução Normativa RFB nº 153, de 5 de novembro de 1987, cumulado com os acréscimos feitos pelas Instruções Normativas nºs 107, de 26 de novembro de 1991, e 177, de 30 de dezembro de 1987:*

(...)

*15. Note-se, portanto, que em todas as hipóteses supra relacionadas, **a fonte pagadora do tributo, que realiza a retenção, é também o contribuinte do tributo.** Trata-se de modalidade de auto retenção, pela qual **o próprio prestador do serviço promove a retenção do IR devido sobre uma comissão que ele está retendo do seu cliente em seu próprio nome.***

16. E foi exatamente essa peculiaridade da auto retenção do código 8045 que o I. Auditor Fiscal não se atentou na diligência, fundando-se no inverídico argumento de que, teoricamente, não seria ele o “beneficiário do rendimento”, apenas pelo fato de o informe de rendimento apontar os clientes do Requerente no campo “beneficiário” (vide respostas apresentadas pela I. Autoridade ao item 5, subitem 2 e 3).

17. Ora, considerando a peculiar (para não dizer teratológica) figura da auto retenção, fato é que o formato do informe de rendimento é incompatível com as informações que deveriam ali constar. A rigor, independentemente da classificação semântica de fonte pagadora no caso concreto (se entendido como o agente responsável pelo pagamento ou como a fonte que suporta economicamente com o dispêndio), fato é que o Requerente é o verdadeiro beneficiário do recolhimento daquele tributo retido, uma vez que se trata de imposto retido sobre comissão a ele pertencente, ainda que ele mesmo esteja realizando a retenção.

18. O fato de constar o nome de seus clientes como “beneficiários” no informe de rendimento que o próprio Requerente emitiu decorre meramente da inadequação do formato desse informe para a sistemática da auto retenção. A bem da verdade, o Requerente deve constar do campo “fonte pagadora”, porque é quem está emitindo o informe, mas também é o “beneficiário” do recolhimento, uma vez que se trata de recolhimento incidente sobre rendimento seu.

19. Não há dúvidas em relação a isso. É simplesmente a decorrência lógica legal da sistemática da auto retenção!

20. No entanto, como não se admite que o Requerente seja “fonte pagadora” e “beneficiário” de um rendimento, acabava-se declarando o cliente como beneficiário, embora essa menção não mudasse a realidade de que o IR é recolhido sobre rendimento próprio, pelo que integra a composição de seu saldo negativo.

21. Para subsidiar tais retenções, foram apresentados nos autos os informes de rendimentos emitidos pelo Requerente (no caso, agente responsável pela retenção e também beneficiário), nos documentos relacionados ao Mandado de Procedimento Fiscal nº 08.1.66.-2009-00505-0.

22. Ademais, foram apresentados os recibos de pagamento das respectivas operações (arquivo “16327902403201022_00082_00244_DOCUMENTOS DIVERSOS-OUTROS” dos autos digitalizados), que, segundo o relatório fiscal, não serviriam para comprovação das auto retenções.

23. Ora, diferentemente do quanto consignado, os referidos recibos são aptos a comprovar as retenções, eis que fazem parte da sistemática operacional do código 8045, justamente por serem o documento que se aproxima de forma mais fidedigna à realidade fática da operação.

24. De fato, é exigido dos contribuintes prestadores de serviços que envolvam o pagamento de comissão e corretagem que forneçam esses recibos aos seus tomadores de serviços, para que possam preencher corretamente suas respectivas DIRF's. É o que se observa do artigo 16 da Instrução Normativa nº 269, de 26 de dezembro de 2002:

(...)

25. Como se vê, tais recibos de retenção de comissões também servem para comprovar as auto retenções realizadas pelo Requerente. Contudo, o I. Auditor Fiscal sugeriu a inadmissão das provas quando da análise da composição das retenções no saldo negativo de IRPJ.

26. Esclarecida esta situação, resta claro que, em se tratando de retenção feita sob o código 8045, o simples fato de o Requerente não figurar como “beneficiário” no informe de rendimento não é motivo para a glosa das retenções computadas em seu saldo negativo, já que ele é, de fato, o beneficiário do recolhimento (auto retenção), sendo imperioso, portanto, considerar-se a totalidade das retenções feitas sobre esse código, admitindo-se como prova também os recibos de pagamento juntados pelo Requerente a esses autos.

(...)

Item 4 e Item 5, subitem 4

28. Ademais, com relação às respostas ao item 4 e item 5, subitem 4, analisando as glosas das retenções relativas aos pagamentos recebidos das pessoas jurídicas **MPX Energia S.A. (CNPJ nº 04.423.567/0001-21)** e **Petróleo Brasileiro S.A. – “Petrobrás” (CNPJ nº 33.000.167/0001-01)**, o I. Auditor Fiscal consignou que um mero erro de declaração não pode ensejar a constituição do crédito tributário e concluiu que, tendo sido comprovado o recolhimento da retenção, **o Requerente pode se aproveitar dos referidos créditos.**

29. Com efeito, para a retenção referente à comissão prestada à MPX Energia S.A., o Requerente demonstrou a existência de erro de declaração no montante recebido sob o código 1708 na DIPJ do período e no PER/DCOMP, enquanto que no extrato acostado ao doc. nº 3 do recurso voluntário consta o código 8045.

30. Já no caso da retenção realizada pela Petrobrás com o código de receita 5706, concluiu o I. Auditor Fiscal que o Requerente faz jus ao aproveitamento do valor apontado no extrato acostado ao doc. nº 3 do recurso voluntário para fins de composição do saldo negativo do período, já que tal montante é o que consta da DIRF de 2007, como defendido pelo Requerente.

Item 5, subitem 2 e 3

31. Por fim, considerando os esclarecimentos acima em relação às respostas dos itens 1 e 2 do r. despacho, fato é que as conclusões apresentadas nos subitens 2 e 3, do item 5 em relação aos valores retidos em decorrência de comissões recebidas de **BOVESPA Holding S.A. (CNPJ nº 08.695.953/0001-23)** e para a **Cia. Hering (CNPJ nº 78.876.950/0001-71)** deve ser em sentido oposto. De fato, é evidente que mencionados recolhimentos **podem, sim, ser aproveitados pelo Requerente, já que se trata de imposto recolhido sobre rendimentos próprios.**

32. Realmente, isso fica evidente a partir da análise do anexo **razão contábil do período (doc. j)**, no qual resta incontroversamente demonstrado que os valores retidos em decorrência de operações envolvendo as empresas BOVESPA Holding S.A e Cia. Hering totalizam o crédito utilizado pelo Requerente na compensação ora discutida. Embora esse documento não seja essencial à demonstração do direito, presta-se a afastar as dúvidas suscitadas em relação aos documentos anteriormente apresentados e comprovar que a tese consignada pelo I. Fiscal não pode prevalecer”.

Pois bem, sabidamente “diligências” prestam-se a esclarecer dúvidas ou dar melhor instrução processual aos autos em julgamento administrativo, seja na DRJ, seja no CARF.

Em outras palavras, na forma do artigo 29, do PAF, “a autoridade julgadora formará livremente sua convicção, podendo determinar as diligências que entender necessárias”, o que, não significa submissão do julgamento ao resultado do procedimento, mas apenas mais um elemento que ajuda na formação da convicção exigida para a prolatação da decisão.

Desse modo, embora diligências sejam importantes (por isso, requeridas durante a fase procedimental), o seu resultado não implica em vinculação dos julgadores que podem com ele (resultado) concordar ou discordar, inteira ou parcialmente.

Concretamente, com a devida vênia à Autoridade Tributária que realizou a diligência, do seu resultado ousou discordar em parte, na forma que abaixo se exprime.

Como visto, foram listados pela Resolução nº 1402-000.441, sessão de 25/07/2017 (fls. 406/417), os seguintes quesitos:

1. se o código de retenção 8045 permite que fonte pagadora e beneficiário dos rendimentos se confundam em uma mesma pessoa jurídica;
- 2) sendo isso possível, se os rendimentos e valores retidos presentes nos autos permitem concluir que a fonte pagadora e o beneficiário sejam o próprio recorrente;
- 3) ainda se possível tal confusão entre fonte pagadora e beneficiário, se os valores constantes do processo sob tal código já não teriam sido objeto de outro PER/DCOMP;
- 4) se o rendimento oriundo da fonte pagadora CNPJ nº 04.423.567/0001-21 – MPX Energia S/A – declarados com o código 1708 quando seria o correto 8045, permitiria, mesmo com tal engano de codificação, o aproveitamento como crédito nestes autos dos valores retidos ou se já teriam sido utilizados em outro pedido semelhante;
- 5) se procedem as alegações feitas pelo recorrente em relação aos demais itens questionados e presentes no que nominou de “extrato” (doc. nº 3);

Especificamente, discordo das conclusões esposadas em relação aos questionamentos 1, 2 e 3.

Explico.

Legislativamente, o tema era tratado à época pelo artigo 651 do RIR/1999 (atualmente, artigo 718 do RIR/2018), cujas bases legais estão alinhadas ao final de cada dispositivo:

Art. 651. Estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas (Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, art. 8º, e Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º):

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por serviços de propaganda e publicidade.

§ 1º No caso do inciso II, excluem-se da base de cálculo as importâncias pagas diretamente ou repassadas a empresas de rádio e televisão, jornais e revistas, atribuída à pessoa jurídica pagadora e à beneficiária responsabilidade solidária pela comprovação da efetiva realização dos serviços (~~Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, parágrafo único~~).

§ 2º O imposto descontado na forma desta Seção será considerado antecipação do devido pela pessoa jurídica.

Na dicção do dispositivo, afloram duas hipóteses em que a situação se apresenta, ou seja, pagamentos realizados:

I - a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais;

II - por serviços de propaganda e publicidade.

Naquilo que interessa ao que aqui se discute, o tema se amolda ao inciso I, do artigo 651, mais especificamente às letras “a” a “d” e “f”, isto é, serviços que normalmente (ou quase sempre) são prestados por instituições financeiras autorizadas a operar no país.

Regulamentando o artigo referido, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 153/87 definindo que, para alguns serviços de intermediação, **a própria pessoa jurídica que receber os valores a título de comissão ou corretagem, ou seja, o próprio prestador de serviços estará sujeito ao recolhimento do IRRF incidente**, o que se denomina como **autorretenção**.

Nesse cenário, estão sujeitas à incidência do imposto na fonte, à alíquota de 1,5%, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas a título de comissões, corretagens ou qualquer outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação na realização de negócios civis e comerciais (art. 651 do RIR/99), sendo que a responsabilidade da retenção e recolhimento é da fonte pagadora dos rendimentos, **exceto nas 8 (oito) hipóteses de incidência enumeradas pela IN SRF nº 153/87, alterada pelas IN SRF nº 177/87 e 107/91**.

Impende a leitura das INs consolidadas:

1. O recolhimento do imposto de renda previsto no inciso I do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, será efetuado pela pessoa jurídica que receber de outras pessoas jurídicas importâncias a título de comissões e corretagens relativas a:

a) colocação ou negociação de títulos de renda fixa;

b) operações realizadas em Bolsas de Valores e em Bolsas de Mercadorias;

c) distribuição de emissão de valores mobiliários, quando a pessoa jurídica atuar como agente da companhia emissora;

d) operações de câmbio;

e) vendas de passagens, excursões ou viagens.

f) administração de cartão de crédito; (Alínea acrescentada pela Instrução Normativa SRF nº 177, de 30.12.1987, DOU 31.12.1987)

g) prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições-convênio. (Alínea acrescentada pela Instrução Normativa SRF nº 177, de 30.12.1987, DOU 31.12.1987)

h) prestação de serviços de administração de convênios. (Alínea acrescentada pela Instrução Normativa SRF nº 107, de 26.11.1991, DOU 27.11.1991, com efeitos para os fatos geradores ocorridos a partir de 01.01.1992)

2. As pessoas jurídicas que pagarem ou creditarem as comissões e corretagens referidas no item 1 ficam desobrigadas de efetuar a retenção do imposto.

2.1. Neste caso, a beneficiária da comissão ou corretagem deverá fazer constar do documento comprobatório o valor do imposto que assume a responsabilidade de recolher.

3. Quando houver repasse de parte da comissão relativa a determinada operação, o recolhimento será efetuado pelo valor líquido recebido pela pessoa jurídica, assim considerada a diferença entre o valor das comissões recebidas e o das repassadas a outra(s) pessoa(s) jurídica(s) em cada quinzena.

4. O recolhimento do imposto será efetuado até o último dia útil da quinzena seguinte àquela em que as comissões e corretagens tenham sido recebidas com indicação do código 8045 (Comissões e Serviços de Propaganda - art. 53 da Lei nº 7.450/1985) no campo 20 do Documento de Arrecadação de Receitas Federais - DARF.

5. Não incidirá o imposto:

a) na distribuição de emissão de valores mobiliários por conta própria, quando a pessoa jurídica subscrever ou comprar a emissão para a colocar no mercado;

b) quando, no caso das letras "a" e "b" do item 1, as comissões e corretagens forem pagas por condomínio, fundo em condomínio, ou clube de investimento registrado em Bolsa de Valores;

c) no caso da letra "d" do item 1, sobre as comissões recebidas em moeda estrangeira, quando da sua conversão em cruzados. (Redação dada à alínea pela Instrução Normativa SRF nº 177, de 30.12.1987, DOU 31.12.1987)

Em outras palavras, nesses casos específicos, taxativamente arrolados pela Autoridade Tributária (Receita Federal), cabe ao recebedor do pagamento pelos serviços prestados, diga-se, o PRESTADOR DO SERVIÇO, reter e recolher o Imposto de Fonte (1,5%), DIFERENTEMENTE da regra geral que impõe ao tomador do serviço (que faz o pagamento) tal providência.

É o que se chama de **autorretenção**, modalidade de sujeição passiva com peculiaridade e especificidade únicas: **a obrigação do recolhimento aos cofres públicos é da própria prestadora do serviço.**

Estampada a moldura, os procedimentos operacionais das pessoas jurídicas envolvidas (tomadora e prestadora dos serviços), serão os seguintes:

Os rendimentos e o respectivo imposto sobre a renda na fonte devem ser informados na DIRF da pessoa jurídica que tenha efetuado o pagamento das comissões e corretagens nas hipóteses mencionadas nas letras de “a” a “h” e “f”.

A pessoa jurídica que tenha recebido importâncias a título de comissões deve fornecer à pessoa jurídica que tenha lhe efetuado o pagamento, até 31 de janeiro de cada ano, documento comprobatório com indicação do valor das importâncias e do respectivo imposto sobre a renda recolhido, relativos ao ano-calendário anterior.

A DCTF deverá ser apresentada pela pessoa jurídica que ficou responsável pelo recolhimento da retenção, ou seja, quem efetuou a “**autorretenção**” e o imposto retido será deduzido do apurado no encerramento do seu período de apuração trimestral ou anual.

A propósito do tema, embora dizendo respeito à atividade elencada na letra “e”, do inciso 1, da IN (SRF) nº 153/1987 (e alterações), no caso, **venda de passagens, excursões ou viagens**; a Solução de Consulta nº 22 – Cosit, de 16 de janeiro de 2017, caminhou EXATAMENTE nessa linha, destacando-se que tal alínea é parte integrante da estrutura do inciso 1, ou seja, **mesma configuração jurídica, diferenciando-se apenas nos aspectos fáticos.**

Veja-se sua ementa, no que interessa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

As importâncias pagas ou creditadas a título de comissão pela intermediação de serviços de hospedagem estão sujeitas à incidência na fonte do imposto sobre a renda à alíquota de 1,5% (um e meio por cento).

A responsabilidade pelo recolhimento do imposto na fonte é exclusivamente da agência de turismo, pessoa jurídica beneficiária da comissão

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 7.450, de 1985, art. 53, inciso I; Instrução Normativa SRF nº 153, 1987; Lei nº 9.064, de 1995, art. 6º; Lei nº 11.771, de 2008, art. 27.

E seu racional (negrito):

“10. O objeto do questionamento apresentado pela Consulente diz respeito à definição de quem deve efetuar a retenção do imposto de renda na fonte, relativamente aos pagamentos efetuados para as agências de turismo, a título de comissão pela intermediação de serviços de hospedagem.

(...)

12. Assim, resta definido que a receita auferida pelas agências de turismo é composta, entre outras, pela comissão recebida dos fornecedores de serviços turísticos, entre os quais se encontram as pessoas que atuam nos meios de hospedagem.

13. A retenção do imposto de renda na fonte, relativamente aos pagamentos a título de comissões, encontra-se disciplinada no inciso I do art. 53 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985:

(...)

16. A atividade destacada acima é típica da agência de turismo. Percebe-se, pois, que a norma legal objetivou concentrar, nas agências, a responsabilidade pela retenção e pelo recolhimento do imposto de renda na fonte, incidente sobre as comissões por elas percebidas.

17. Por fim, cabe, então, definir se as comissões percebidas pela intermediação de serviços de hospedagens estão incluídas entre aquelas percebidas por conta da venda de excursões e viagens, situação que, conforme a Instrução Normativa SRF nº 153, de 1987, determina que a agência de turismo seja a responsável pelo recolhimento do imposto na fonte.

O §1º do art. 27 da Lei nº 11.771, de 2008, definiu as operações de excursões e viagens como sendo aquelas envolvendo a organização, contratação e execução de programas, roteiros, itinerários, bem como a recepção, transferência e a assistência ao turista (destacou-se). Por óbvio, a acomodação temporária do viajante, que adquiriu algum serviço de excursão ou viagem, em local destinado a prestar o serviço de hospedagem, se enquadra dentre os serviços de assistência ao turista. Desta forma, a comissão recebida pela intermediação do serviço de hospedagem está entre aquelas percebidas por conta da venda de excursões e viagens. **Assim, resta somente concluir que o recolhimento do imposto na fonte, incidente sobre o pagamento dessa comissão deve ser efetuado pela agência de turismo, dispensando quem pagou a comissão de efetuar a retenção do tributo. A agência deve emitir a nota fiscal de prestação de serviços no valor da comissão recebida.**

Conclusão

18. Diante do exposto, responde-se ao Consulente:

1) o recolhimento do imposto de renda na fonte, incidente sobre o valor da comissão paga por conta da intermediação de serviços de hospedagem, deve ser feito pela agência de turismo;

2) a pessoa jurídica que pagar comissão à agência de turismo, por conta da intermediação de serviços de hospedagem, fica desobrigada de efetuar a retenção do imposto na fonte;

3) a responsabilidade pelo recolhimento, no caso em tela, é exclusivamente da agência de turismo, que caso não efetue esse recolhimento ou faça em valor menor que o devido, sofrerá as penalidades legais previstas”.

Na mesma toada, a SC nº 11 - Cosit, de 8 de março de 2018:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE – IRRF

Sujeitam-se à incidência do imposto sobre a renda retido na fonte, à alíquota de 1,5% (um e meio por cento), as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas a título de remuneração pelo encaminhamento de hóspedes, **sendo da agência de turismo a responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto.**

Com o seguinte destaque nas razões de decidir:

“12. Portanto, segundo os fundamentos acima expostos, as comissões pagas às agências de viagens pelo encaminhamento de hóspedes estão sujeitas à retenção a ser realizada pela própria agência (auto-retenção)”.

Então, indubitavelmente a figura da autorretenção não é nenhuma novidade, embora não seja rotina, naquilo que envolve os serviços prestados e listados no artigo 651, do RIR/1999 e IN (SRF) nº 153/1987 e o respectivo IRRF (código de recolhimento 8045 do Mafon e do DARF), cabendo ao intérprete verificar quando ela se mostra presente.

No caso aqui tratado, concretamente, a recorrente (Banco Santander), prestou serviços (discriminados nas alíneas “a” a “d” e “f”) a diversas pessoas jurídicas, delas recebendo o pagamento respectivo e tendo que efetuar a “autorretenção”. Esse ponto me parece incontroverso e os documentos acostados aos autos mostram o quadro.

Todavia, provavelmente por problemas de sistemas, formulários, regulamentação, ou quaisquer outros de cunho operacional (não legal!!), em casos como esse (que são, como visto, específicos e excepcionais em relação à norma geral), o formulário “Informe de Rendimentos” ou a DIRF não contemplam a possibilidade de que tais dados sejam inseridos, impondo que a prestadora do serviço - que faz a autorretenção e recolhe o tributo - se veja impossibilitada de esclarecer a ocorrência, levando à inusitada fotografia de ser “fonte pagadora” quando é “beneficiária”. Exemplificativamente, veja-se (fls. 151/152):

Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados						
RETENÇÃO DE IR / PIS / COFINS / CSLL						
Ano Calendário - 2007						
IDENTIFICAÇÃO DA FONTE PAGADORA - IFP						
IFP		Razão Social				CNPJ
01	BANCO SANTANDER SA				90.400.888/0001-42	
Beneficiário(a) dos Rendimentos						
CNPJ:		Razão Social:				
02.107.946/0001-87		TELEMAR PARTICIPAÇÕES S A				
Rendimento e Imposto Retido na Fonte						
IFP	Código Retenção	Descrição do Tributo	Mês	Valor Pago	Deduções	Valor Retido
01	8045	IR COMISSOES E CORRETAGENS	MAR	100.850,13		1.512,75
TOTAL ANO 2007				100.850,13		R\$ 1.512,75

Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados						
RETENÇÃO DE IR / PIS / COFINS / CSLL						
Ano Calendário - 2007						
IDENTIFICAÇÃO DA FONTE PAGADORA - IFP						
IFP	Razão Social					CNPJ
01	BANCO SANTANDER SA					90.400.888/0001-42
Beneficiário(a) dos Rendimentos						
CNPJ:			Razão Social:			
02.474.103/0001-19			TRACTEBEL ENERGIA SA			
Rendimento e Imposto Retido na Fonte						
IFP	Código Retenção	Descrição do Tributo		Mês	Valor Pago	Valor Retido
01	8045	IR COMISSOES E CORRETAGENS		JUN	100.977,91	1.514,67
TOTAL ANO 2007					100.977,91	1.514,67

Cenário para o qual alertou a recorrente em petição juntada após a diligência (fls. 449):

17. Ora, considerando a peculiar (para não dizer teratológica) figura da auto retenção, fato é que o formato do informe de rendimento é incompatível com as informações que deveriam ali constar. A rigor, independentemente da classificação semântica de fonte pagadora no caso concreto (se entendido como o agente responsável pelo pagamento ou como a fonte que suporta economicamente com o dispêndio), fato é que o Requerente é o verdadeiro beneficiário do recolhimento daquele tributo retido, uma vez que se trata de imposto retido sobre comissão a ele pertencente, ainda que ele mesmo esteja realizando a retenção.
18. O fato de constar o nome de seus clientes como “beneficiários” no informe de rendimento que o próprio Requerente emitiu decorre meramente da inadequação do formato desse informe para a sistemática da auto retenção. A bem da verdade, o Requerente deve constar do campo “fonte pagadora”, porque é quem está emitindo o informe, mas também é o “beneficiário” do recolhimento, uma vez que se trata de recolhimento incidente sobre rendimento seu.

E arrematar (fls. 449/450):

19.	Não há dúvidas em relação a isso. É simplesmente a decorrência lógica legal da sistemática da auto retenção!
20.	No entanto, como não se admite que o Requerente seja “fonte pagadora” e “beneficiário” de um rendimento, acabava-se declarando o cliente como beneficiário, embora essa menção não mudasse a realidade de que o IR é recolhido sobre rendimento próprio, pelo que integra a composição de seu saldo negativo.

Certo que deveriam referidas operações constar nas DIRF de tais tomadores dos serviços, conforme exigido - atualmente - pela IN RFB nº 1.757/2017², como, aliás, ocorreu em outros tantos casos tratados nestes autos e devidamente confirmados (ver fls. 69/78). Todavia, eventual omissão destas PJ não pode ser obstáculo ao exercício de direito de terceiro que não tem o poder de exigir que outra PJ cumpra com suas obrigações perante o Fisco.

No CARF, a jurisprudência, embora dizendo respeito a pagamentos feitos a agências de publicidade, hipótese do inciso II, do artigo 651, do RIR/1999, caminha na mesma linha:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2009 AGÊNCIA. PROPAGANDA. RETENÇÃO. OBRIGAÇÃO As agências de propaganda podem efetuar o recolhimento do imposto incidente sobre as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas por serviços de propaganda e publicidade (Ac. 1301-005.357-1ª Seção de Julgamento/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária Sessão de 20 de maio de 2021 – Rel. Lizandro Rodrigues de Sousa).

Com as seguintes deduções do voto condutor:

“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).

Este CARF já decidiu que (1º Turma da CSRF, Acórdão nº 9101003.437) o sujeito passivo tem direito de deduzir o imposto retido pelas fontes pagadoras incidentes sobre receitas auferidas e oferecidas à tributação, do valor do imposto devido ao final do período de apuração, ainda que não tenha recebido o comprovante de retenção ou não possa mais obtê-lo, desde que consiga provar, por quaisquer outros meios ao seu dispor, que efetivamente sofreu as retenções que alega.

² Art. 16. Os rendimentos e o respectivo IRRF deverão ser informados na Dirf 2018:

I - da pessoa jurídica que tenha pagado a outras pessoas jurídicas importâncias a título de comissões e corretagens relativas a:

- a) colocação ou negociação de títulos de renda fixa;
- b) operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas;
- c) distribuição de valores mobiliários emitidos, no caso de pessoa jurídica que atue como agente da companhia emissora;
- d) operações de câmbio;
- e) vendas de passagens, excursões ou viagens;
- f) administração de cartões de crédito;
- g) prestação de serviços de distribuição de refeições pelo sistema de refeições convênio; e
- h) prestação de serviços de administração de convênios.

Mas que documentos podem comprovar que efetivamente o contribuinte sofreu as retenções que alega? Infiro que há três tipos de provas: i) os comprovantes de rendimentos, de produção exclusiva da fonte pagadora; ii) as provas exclusivamente produzidas por quem diz que sofreu a retenção (como notas fiscais emitidas por empresa prestadora de serviço ou documentos fiscais desta última); iii) outros elementos que possam ajudar na convicção de que a retenção ocorreu, como comprovantes de pagamentos da prestadora de serviço à tomadora (aproveitando o exemplo citado), combinados ou não com contratos em que ambas as empresas assinem, descrevendo valores e obrigações, etc..

No caso presente o Despacho Decisório foi eletrônico, o que agiliza os pedidos de compensação, mas que prejudicou a análise das características particulares das alegações da Recorrente, como a de que ela própria recolheu o IRF, com base no prescrito pela IN 130/92.

O disposto no artigo 53, inc. II e parágrafo único da Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985, criou incidência de imposto de renda, como antecipação do devido na declaração de rendimentos, por serviços de propaganda e publicidade, ao qual a Instrução Normativa SRF nº 24, de 21 de janeiro de 1986, conferiu conformação própria e definitiva (Parec. Norm. CST Nº 7 - 1986).

(...)

*Desta forma, reputo necessário outro Despacho Decisório **que analise as provas carreadas pela recorrente e conclua se há recolhimento de IR, mesmo que efetuado pela Recorrente por conta e ordem das contratadas**, como antecipação para IRPJ exercício 2010, ano calendário 2009, inclusive o IRRF retido sobre as aplicações financeiras da Requerente no valor total de R\$ 79.043,01, e se as receitas correspondentes ao crédito foram de fato declaradas na DIPJ do mesmo”. (negritei)*

No mesmo diapasão, o voto condutor exarado pela Conselheira da CSRF Edeli Pereira Bessa na então 1ª Turma da 1ª Câmara da 1ª Seção, hoje extinta, quando da apreciação de caso também envolvendo agência de publicidade e propaganda:

*“No mérito, aduz a recorrente que, como agência de propaganda, **está submetida ao regime específico de retenção do imposto de renda na fonte (IRRF)**, conforme determina a Instrução Normativa SRF nº 123/92, **recolhendo, por conta e ordem de seus clientes (anunciantes), o imposto que, originariamente, seria por eles retido na fonte**, recolhendo-os através de um único DARF, sob código 8045. **De fato, a legislação fixa uma sistemática peculiar de incidência de imposto na fonte nos casos de agências de propaganda:***

(...)

*Nestes termos, a Lei nº 7.450/85, base legal do RIR/99, estabelece a incidência do imposto de renda no momento do pagamento, de uma pessoa jurídica a outra pessoa jurídica, por serviços de propaganda e publicidade. **Por sua vez, a Instrução Normativa SRF nº 123/92 atribui à agência de propaganda, na condição de beneficiária, o recolhimento do imposto incidente sobre o pagamento ou crédito, por ordem e conta do anunciante.***

Ainda, a legislação impõe, à agência de propaganda, o dever de fornecer ao anunciante documento comprobatório com indicação do valor do rendimento e do Imposto de Renda recolhido, relativo ao ano-calendário anterior, para que ele os

discrimine em sua DIRF e disponha da prova necessária para a dedutibilidade da despesa de propaganda. Os dispositivos antes transcritos também exigem que a agência de propaganda informe em DCTF o imposto incidente sobre o pagamento por ela recebido, e reconhecem o direito de a agência de propaganda deduzir este imposto de renda na fonte na apuração definitiva do imposto de renda incidente sobre o lucro (IRPJ)” (Ac. 1101-00.590, sessão de 04/10/2011- negritei)

Assim, vejo fortes indícios de que o alegado pela recorrente tem substância.

Nesse cenário, tendo em conta tudo o que foi relatado e considerando o princípio da busca da verdade material, inerente ao processo administrativo-fiscal, reputo necessário seja feito a análise das provas carreadas pela recorrente, inclusive à vista de sua escrituração contábil e, se for o caso, pesquisas e demais procedimentos em relação a terceiros que deveriam ter prestado informações sobre estes eventos, especificamente os tomadores dos serviços que não declararam as operações em DIRF, como determinado pelas INs vigentes, concluindo se há recolhimento de IRRF, **mesmo que efetuado pela Recorrente por conta e ordem das contratadas**, como antecipação para IRPJ no ano calendário de 2007 no valor residual de R\$ 671.116,13 que compõe o “valor não confirmado” (fls. 75/76).

No mesmo procedimento, ateste se as receitas correspondentes ao crédito foram de fato declaradas na DIPJ da recorrente no mesmo período.

Quanto aos demais quesitos presentes na diligência então encaminhada, com a nova análise a ser procedida a partir de agora, poderão ser ou não ratificadas as conclusões lá assumidas pela autoridade diligenciante.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso voluntário, determinando o retorno dos autos à Unidade de Origem para que intime o Recorrente a apresentar, se necessário, outros elementos comprobatórios, e analise a liquidez do indébito pleiteado referente às retenções de IRRF acima identificadas (fls. 75/76), e prolate nova decisão, iniciando-se novo rito procedimental a partir daí.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone