



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16542.000271/00-88
Recurso nº 155.975 Voluntário
Acórdão nº 1103-00.027 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de agosto de 2009
Matéria IRPJ E OUTRO - Ex(s): 1996 a 2000
Recorrente EBV LIMPEZA CONSERVAÇÃO E SERVIÇOS ESPECIAIS LTDA.
Recorrida 3ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1995, 1996, 1997, 1998, 1999

Ementa: COMPENSAÇÃO – ÔNUS DA PROVA – DEMONSTRAÇÃO

O ônus da prova é de quem postula o direito creditório, ou seja, da contribuinte, que não carrou aos autos os informes de rendimentos – documentos hábeis para a compensação de IRRF. Mera juntada de lote de cópias de notas fiscais, por si, não basta para comprovar as retenções de imposto de renda na fonte, as quais se dão por regime de caixa. Ademais, a contribuinte não procedeu à conciliação entre os valores de retenções contabilizados por regime de competência, com lastro nas notas fiscais, e os pagamentos feitos pelas fontes pagadoras - momentos em que se efetivam as retenções na fonte. No processo de compensação, em que o *onus probandi* cabe à contribuinte, descabido transformar o órgão julgador em fase de auditoria, com determinação de diligências para veicular papel que caberia ter sido levado a termo pela contribuinte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Hugo Correia Sotero, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

MARCOS VINÍCIUS NEDER DE LIMA - Presidente

MARCOS SHIGUEO TAKATA - Relator

EDITADO EM: 19 MAR 2010

Participaram sessão de julgamento os Conselheiros: Marcos Vinícius Neder de Lima (Presidente), Hugo Correia Sotero, Albertina Silva Santos de Lima, Marcos Shigueo Takata (Relator), Decio Lima Jardim, Eric Moraes de Castro e Silva.

Relatório

DO DESPACHO DECISÓRIO

Trata-se de manifestação de inconformidade (fls. 401 e 402), apresentada em 29/05/2006, contra despacho decisório de 25/04/2005, cientificado em 28/04/2006 (fl. 397), que homologou parcialmente pedido de restituição/compensação de imposto de renda retido na fonte – IRRF (fls. 353 a 365), anos-calendário 1995, 1996, 1998 e 1999, nos valores de R\$ 8.084,62 , R\$ 76.685,23 , R\$ 63.231, e R\$ 127.560,26, respectivamente.

Conforme Despacho Decisório de folhas 364 e 365, a partir da análise das Declarações de Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf, apresentadas pelas fontes pagadoras dos rendimentos auferidos pela recorrente, foram apurados os saldos negativos de IRPJ de cada período verificado, passíveis de compensação.

Apurados os créditos de IRPJ, constatou-se serem eles insuficientes para a compensação de todos os débitos pleiteados pela interessada, de sorte que foram homologadas parcialmente as compensações indicadas nas Declarações de Compensação – Dcomp de fls. 221, 225 e 232, que utilizam saldos credores de IRPJ dos anos-calendário de 1996, 1998 e 1999, e não homologadas as compensações indicadas na Dcomp de fl. 228, neste caso em razão da inexistência de crédito disponível no ano-calendário de 1995.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Irresignada com o despacho decisório, a recorrente alegou que a diferença entre créditos por ela pleiteados e os apurados pela Receita Federal são especificamente de ordem contábil, pois a recorrente contabiliza a retenção do IRF sobre as receitas de serviços prestados utilizando o regime de competência, de acordo com o valor do imposto de renda apresentado no corpo das notas fiscais, ao passo que a RFB considerou os tributos apresentados em Dirf, ou seja, pelo sistema de caixa.

Juntamente com a manifestação de inconformidade, apresentou diversas planilhas de controle de compensação (fls. 403 a 411) e cópias do Livro Razão (fls. 425 a 446).

DO JULGAMENTO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO

Em 03/11/2006, a 3ª Turma de Julgamento de Florianópolis acordou, por unanimidade de votos, pela improcedência da manifestação de inconformidade com base nos motivos abaixo sintetizados:

- a) A legislação do imposto de renda, arts. 942 e 943, do Decreto 3.000, de 1999 (RIR/99), determina que as pessoas jurídicas que efetuarem pagamentos, relativos a serviços prestados por outras pessoas jurídicas,

sujeitos a retenção de IRF, devem fornecer à pessoa jurídica beneficiária o comprovante anual de rendimentos pagos e de retenção de IRF, que é o documento hábil a instruir e permitir a compensação do IRF com o IRPJ apurado no período;

- b) *In casu*, a recorrente questiona o fato de ter a RFB considerado somente as informações consignadas em DIRF, entendendo que os valores de retenção de imposto destacados nos documentos fiscais seriam suficientes para levantamento do crédito a que faz jus. Instruiu a manifestação de inconformidade com diversas planilhas, baseadas, segundo afirma, em registros contábeis das retenções que sofrera, destacadas nas notas fiscais de serviços que prestora;
- c) Contudo, para compensar o IRF, deve o beneficiário dos rendimentos possuir, como já foi dito, comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, que corresponde ao Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, referido no art. 942 do RIR/99;
- d) Diante disso, não há como aceitar a comprovação de retenção de imposto na fonte tão-somente com base nos registros contábeis da interessada, eis que o Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, em modelo aprovado pela Receita Federal, emitido pela fonte pagadora dos rendimentos, é indispensável para a compensação do IRF com o IRPJ apurado no ajuste anual/trimestral.

Em 27/11/2006, a recorrente foi notificada da r. decisão e, em 27/12/2006 apresentou seu recurso voluntário, onde basicamente reitera as argumentações presentes na manifestação de inconformidade, ressaltando-se os seguintes pontos transcritos:

- a) Juntada das notas fiscais que foram objeto de retenção do IR nos exercícios de 1995, 1996, 1998 e 1999 (fis. 481 a 1.757), para comprovar que o pedido de compensação encontra amparo nos valores que foram destacados como retenção do IR;
- b) Alega que a decisão não observou o princípio constitucional da verdade material;
- c) Requer, por fim, que seja acolhido o presente recurso para fim de assim ser decidido, devendo ser acatada a homologação das contribuições, conforme o pedido de restituição/compensação, considerando os tributos contabilizados segundo o regime de competência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro MARCOS SHIGUEO TAKATA.

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Dele, pois, conheço.

O direito creditório em dissídio deriva de retenção na fonte de imposto de renda.

A recorrente articula que a diferença entre o valor dos créditos por ela apurados e o dos créditos segundo levantado pela Receita Federal deflui exclusivamente do regime contábil por elas adotado, na apuração dos créditos. Mais precisamente, a diferença decorre do fato de a recorrente apurar os créditos pelo regime de competência e a Receita Federal levá-los segundo regime de caixa.

Ainda, o regime de caixa no qual se louvou a Receita Federal se fundou nos valores declarados pelas fontes pagadoras nas DIRF's.

De início, observo o seguinte.

Nada há que interdicte a recorrente de registrar contabilmente em seu ativo valores a débito, segundo o regime contábil de competência, correspondentes ao IRF que será retido. Ou seja, nada obsta que a recorrente registre os valores que serão objeto de retenção na fonte, como "IRF a compensar" ou "IRF a recuperar", segundo o regime contábil de competência.

Contudo, insta acentuar que a retenção na fonte do IRF só se dá *efetivamente* pelo regime de caixa. A única exceção à retenção de IRF por regime de caixa se focaliza no pressuposto de incidência sobre juros sobre o capital próprio, conforme o art. 9º da Lei 9.249/95. Nesta hipótese, com efeito, reputo ser cabível, numa interpretação sistemática e finalística do art. 9º da Lei 9.249/95, cogitar-se de pagamento do IRF, segundo o regime contábil de competência, sem que haja retenção em sentido estrito. Considerando-se a finalidade da regulação tributária dos juros sobre o capital próprio, permitindo-se sua dedutibilidade (a bem ver, a possibilidade de exclusão), que se dá pelo regime de competência, faz sentido que o pagamento do IRF se dê também conforme o regime de competência. Outrossim, entendo ser razoável a Instrução Normativa 41/98, que caminha nessa linha, quanto ao IRF.

Com abstração da exceção referida, a retenção na fonte de IRF se concretiza pelo regime de caixa. É próprio do regime de fonte que o tributo a ser retido se dê segundo o regime de caixa.

Como o próprio nome denuncia, retenção na fonte se vincula ao momento do pagamento dos rendimentos que justificam a retenção do tributo. Em sentido próprio só cabe falar em retenção quando e no momento em que pago algo: ao pagar, retenho um quinhão. Sentido impróprio é se cogitar de retenção sem que haja o pagamento ou antes deste: retém-se

alguma coisa de algo que se entrega (paga); como se falar em reter algo de terceiro, se não há nada de terceiro em meu poder, nem entrego (pago) nada a terceiro neste momento?

Em suma, é inerente à retenção de IRF o regime de caixa, com a exceção já mencionada.

Só se pode operar a *compensação* dos valores de imposto de renda retido na fonte, segundo o *regime de caixa*, pois só no momento do pagamento é que se aperfeiçoa a retenção do IRF: o direito creditório do contribuinte se torna líquido e certo só com sua *retenção feita* pelas fontes pagadoras (regime de caixa).

Portanto, embora nada haja que impeça de se registrar contabilmente, como ativo, os valores de tributo que serão objeto de retenção pela fonte pagadora, por regime de competência, deve haver rigorosa *conciliação* por quem assim procede com a *retenção efetiva*, a qual se dá sob o *regime de caixa*.

Vale dizer, impõe-se rigoroso controle do momento e do *quantum* da retenção efetiva, por parte de quem registra contabilmente os valores de retenção na fonte por regime de competência.

Nesse passo, é de ser ver que, em matéria de distribuição dos ônus das provas, se está diante de processo de restituição e compensação, e não de lançamento de tributo. Impende lembrar, pois, que o *ônus da prova é de quem postula o direito creditório*, i.e., da recorrente.

A recorrente se limitou a carrear junto com a manifestação de inconformidade planilha descritiva dos valores objetivados na compensação e cópias de folhas de seu Razão (fls. 425 a 446), em que se escrituraram os valores de retenção de IRF em discussão.

Ora, do que já ficou deduzido, por óbvio que essa documentação é insuficiente para comprovação do direito creditório da recorrente.

Primeiro, porque os registros contábeis se deram pelo regime de competência, ao passo que a retenção efetiva de IRF se dá pelo regime de caixa. Não por menos, a própria recorrente reconhece que os valores constantes nas DIRF's das fontes pagadoras são apurados pelo *regime de caixa* – e a DIRF é a obrigação acessória nas quais as fontes pagadoras informam ou devem informar os *valores de retenção efetivados*.

Segundo, porque tais registros contábeis, *de per se*, não provam que a retenção na fonte de IRF se concretizara segundo esses valores.

Terceiro, o que é compensável é o valor efetivamente retido, o que se dá pelo regime de caixa, e não o valor escriturado contabilmente por regime de competência.

Já na fase recursiva, a recorrente junta lote de cópias de notas fiscais (fls. 458 a 1.757), a demonstrar que houvera a retenção na fonte efetiva segundo o valor alegado pela recorrente.

Documento bastante para se proceder à compensação do IRF é o informe de rendimentos fornecido pelas fontes pagadoras, nos termos do art. 943, § 2º, do RIR/99¹.

Esse documento a recorrente não juntou aos autos do processo, tampouco prova da recusa de seu fornecimento pelas fontes pagadoras.

Como se entrevê das cópias das notas fiscais, estas foram corretamente emitidas com a consecução da prestação de serviços. Isso significa, por outro lado, que suas emissões não se dão no momento do pagamento pelas fontes pagadoras.

Também se vê que o descasamento entre o regime de competência, segundo a emissão das notas fiscais, e o regime de caixa – caso os pagamentos tenham-se efetuado sem atraso, conforme as datas de vencimento constantes nos anexos das notas fiscais – é de poucos dias, com mudança de mês, e ocasionalmente, mudança de ano, quando o mês de emissão das notas é dezembro. Isso tudo, porém, se os pagamentos efetivos (momentos nos quais as fontes pagadoras operam ou devem operar as retenções de IRF) tiverem-se dado tempestivamente, sem atrasos.

A mera juntada de lote de cópias de notas fiscais, *per se*, não basta para comprovar a retenção do IRF, que, refrise-se, ocorre segundo o regime de caixa.

Cabia à recorrente, no momento processual próprio, trazer *prova conciliadora* das retenções contabilizadas, por regime de competência, espelhadas nas notas fiscais, com os pagamentos processados pelas fontes pagadoras, que são os momentos em que se *efetivam* as retenções na fonte.

O princípio da verdade material ou do formalismo moderado não significa que o contribuinte possa a seu alvedrio produzir provas em qualquer fase processual, sem garantia do andamento lógico do processo, e divorciado da finalidade de eficiência e de não eternização do processo.

Reitere-se que não se está diante de processo de lançamento de tributo, mas de processo de restituição e compensação. Neste o ônus probatório é do contribuinte, e, por isso, em princípio, cabe a produção de provas em seu momento próprio.

Ora, a recorrente, mesmo na fase recursiva, *limita-se a trazer* aos autos lote de cópias de notas fiscais *sem proceder à conciliação* entre os montantes de retenções contabilizadas por regime de competência, com lastro nas notas fiscais em questão, e os pagamentos processados pelas fontes pagadoras, que são os momentos em que se efetivam as retenções na fonte.

¹ Art. 943. A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que tratam os arts. 941 e 942 (Decreto-Lei nº 2.124, de 1984, art. 3º, parágrafo único).

§ 1º. O beneficiário dos rendimentos de que trata este artigo é obrigado a instruir sua declaração com o mencionado documento (Lei nº 4.154, de 1962, art. 13, § 1º).

§ 2º. O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora, ressalvado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 7º, e no § 1º do art. 8º (Lei nº 7.450, de 1985, art. 55).

Tampouco instruiu o processo com laudo elaborado por empresa de auditoria a cancelar que os valores constantes nas cópias das notas fiscais correspondem aos valores retidos efetivamente, por regime de caixa, nos anos-calendário de 1995, 1996, 1998 e 1999.

Mais. Se se cuidasse de glosa de compensação no âmbito de processo de lançamento de tributo, o cenário processual seria bem diverso. Em tal quadro, poder-se-ia admitir como suficiente demonstração, a derruir a glosa, a indicação de retenção a ser feita constante em notas fiscais emitidas pela que sofre a retenção.

Em sede de processo de compensação, em que o *onus probandi* compete à recorrente, que postula o direito em causa, entendo não ser cabível transformar o órgão julgador *ad quem* em órgão de auditoria ou se convolar este juízo em fase de procedimento de auditoria, com a determinação de diligências para veicular papel que caberia ter sido levado a termo pela contraparte, à qual instaria provar ou demonstrar.

Em processos de compensação, a determinação de diligência, nesta fase processual, a meu ver, teria cabimento na formação do juízo de convencimento, para sanar eventuais dúvidas ou a cancelar o demonstrado na completude das provas trazidas aos autos pela parte que postula o direito.

Portanto, sob essa ordem de considerações e juízo, nego provimento ao recurso.

É o meu voto.


MARCOS SHIGUEO TAKATA - Relator