



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 19515.000389/2008-87
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1301-006.327 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de abril de 2023
Recorrente COOPSERV SOC COOP PROFISSIONAIS NA ÁREA DA SAÚDE
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)

Ano-calendário: 2003

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. COMPROVAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ. ALEGAÇÃO DE ERRO NO PREENCHIMENTO DA DIRF. NECESSIDADE DA DEMONSTRAÇÃO INEQUÍVOCA DO ALEGADO ERRO. IRRF. AUSÊNCIA DE PROCEDIMENTO QUE ATESTE A COMPENSAÇÃO

Para se comprovar o indébito tributário é necessário que se apresente os elementos de prova suficientes à demonstração da base de cálculo do tributo. O contribuinte apresentou uma série de documentos sem que fosse feita uma adequada correlação entre o suposto equívoco cometido no preenchimento da DIRF. Ademais, quanto aos montantes de IRRF compensados, o contribuinte não apresentou PER/DCOMP, nem tampouco demonstrou que teria realizado a compensação na própria contabilidade, razão pela qual é impossível que tais montantes sejam considerados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.

(documento assinado digitalmente)

Rafael Taranto Malheiros - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Iagaro Jung Martins, Jose Eduardo Dornelas Souza, Lizandro Rodrigues de Sousa, Marcelo Jose Luz de Macedo, Fernando

Beltcher da Silva (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic, Eduardo Monteiro Cardoso e Rafael Taranto Malheiros (Presidente).

Relatório

Trata-se o presente caso de auto de infração lavrado para cobrança de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (“IRRF”), acrescido de multa de ofício no percentual de 75% e juros de mora.

As infrações identificadas pela fiscalização foram as seguintes:

(A) Falta de recolhimento do IRRF sobre trabalho sem vínculo de emprego, (código 0588), referente a valores pagos por serviços prestados por pessoas físicas associados ao contribuinte (cooperados), no ano de 2003; e

(B) Falta de recolhimento do IRRF sobre remuneração de serviços profissionais prestados por pessoas jurídicas em 2003, (código 1708).

Destaque-se, todavia, que a **segunda infração foi reconhecida pela próprio contribuinte**, que tratou de efetuar o recolhimento do montante devido tão logo notificado do auto de infração.

O acórdão recorrido identificou inclusive que, *do exame dos extratos acostados às fls.182/183, constata-se que os pagamentos informados pela Interessada já foram considerados nos sistemas de controle da RFB* (fls. 3.164 do *e-processo*).

Com isso, somente se encontra em discussão a primeira infração, decorrente da ausência de recolhimento pelo contribuinte do IRRF referente aos valores pagos aos seus cooperados.

Os montantes autuados, aliás, foram apurados com base na documentação apresentada pelo próprio contribuinte em sede de fiscalização, a partir do confronto entre os valores declarados em DCTF e aqueles constantes em DIRF, conforme se verifica pela tabela abaixo constante do relatório fiscal (fls. 89 do *e-processo*):

0588	A	B	C	D	A-B-D	A-C-D	VALORES NEGATIVOS
	DIRF 2003	DARF 2003	DCTF 2003	PAES			
jan/03	93.216,85	2.458,92	3.680,81	12.321,89		77.214,15	
fev/03	92.688,86	5.529,33	5.529,33	-	87.159,53		
mar/03	68.944,49	8.573,92	3.852,94	-	60.370,57		
abr/03	73.363,82	6.509,73	8.422,92	-		64.940,90	
mai/03	76.371,30	6.689,05	7.663,83	-		68.707,47	
jun/03	69.393,10	9.262,53	8.742,80	-	60.130,57		
jul/03	64.327,48	9.476,26	9.375,22	-	54.851,22		
ago/03	63.545,04	14.921,54	13.527,60	-	48.623,50		
set/03	79.888,12	14.452,22	14.689,96	-		65.198,16	
out/03	94.652,62	25.798,99	15.916,22	-	68.853,63		
nov/03	93.094,39	20.704,27	22.901,82	-		70.192,57	
dez/03	97.173,16	42.308,03	53.459,50	-		43.713,66	
	966.659,23	166.684,79	167.762,95	12.321,89	379.989,02	389.966,91	
				TOTAL		769.955,93	

Para cada mês, dentre o valor recolhido em DARF e o valor declarado em DCTF, considerou-se o maior, o qual foi reduzido do valor constante da DIRF e lançado a diferença positiva.

Em sua impugnação, o contribuinte adverte que **a fiscalização não poderia ter considerado os montantes constantes de sua DIRF, os quais estariam equivocados. Afirma que isso seria perfeitamente percebido caso as folhas de pagamento dos cooperados, as Notas Fiscais de Serviços e o seu Livro Diário tivessem sido analisados.** A referida documentação supostamente demonstraria que o valor correto seria R\$ 851.697,85 e não R\$ 966.659,23 como foi informado na DIRF.

Ainda segundo o contribuinte, o referido montante de R\$ 851.697,85 não poderia ser considerado integralmente como devido, posto que a fiscalização teria desconsiderado os valores existentes nas DIRF's em que ele consta como beneficiário, no exato montante de R\$ 456.608,89, o que seria perfeitamente compensável. Informa que as notas fiscais emitidas demonstrariam o inequívoco destaque de IRRF quando do pagamento pelos serviços prestados.

Em sessão de 26/08/2011, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro I ("DRJ/RJ1") julgou improcedente a impugnação do contribuinte, nos termos da ementa abaixo transcrita (fls. 3161 do *e-processo*):

COOPERATIVA. ALEGAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. O IRRF sobre pagamento a cooperativa de trabalho poderá ser utilizado na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados, somente mediante apresentação de PER/DCOMP.

Nos fundamentos do voto vencedor (fls. 3164/3167 do *e-processo*):

Conforme relatado, a Fiscalização levantou os valores de IRRF, código de retenção 0588, declarados pela Interessada na DIRF do ano de 2003, detalhando-os mensalmente. Da mesma forma, totalizou em bases mensais os pagamentos existentes nos Sistemas da RFB, (para o mesmo código), bem como os valores parcelados no PAES.

Partindo da premissa que, dentre o valor recolhido em DARF e o declarado em DCTF, considerou-se sempre o maior, a Fiscalização lançou o IRRF com base na diferença positiva entre o valor declarado em DIRF e o maior valor dentre o recolhido via DARF 2003 ou declarado em DCTF, e, para o mês de janeiro também considerou o valor que constou no PAES, conforme demonstrado às fls.87.

Tendo por base que a DIRF, Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, é declaração prevista em lei e instrumento hábil e idôneo para comprovar os rendimentos e valores retidos, ostenta ela, a presunção de veracidade dos valores nela contidos.

Portanto, a Fiscalização pode praticar o lançamento com base na DIRF, não lhe sendo exigido verificar folhas de pagamento ou notas fiscais, uma vez que é ônus do contribuinte comprovar que os valores que constaram na DIRF não espelharam a verdade dos fatos.

Portanto, a Fiscalização pode praticar o lançamento com base na DIRF, não lhe sendo exigido verificar folhas de pagamento ou notas fiscais, uma vez que é ônus do contribuinte comprovar que os valores que constaram na DIRF não espelharam a verdade dos fatos.

Do erro de fato na elaboração da própria DIRF

Alegou a Interessada que ocorreu equívoco no preenchimento da sua DIRF, estando os valores divergentes daqueles que efetivamente foram por ela retidos quando do pagamento a seus cooperados. Acrescentou que os dados constantes das folhas de pagamento, devidamente escriturados no Livro Diário, apontam que o valor total retido no ano de 2003 foi de R\$851.697,85, e não R\$966.659,23 como foi informado na DIRF.

O Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99, estabelece: "*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*"(Grifado agora).

Assim, para que os valores escriturados no Livro Diário e Razão desfrutem de veracidade e certeza devem estar fundados em documentos hábeis, segundo sua natureza.

Os documentos hábeis, segundo sua natureza, que são exigidos neste dispositivo, são aqueles que já contêm uma prova direta acerca do fato alegado, cuja existência ali se materializa, e que tenha autenticidade, legitimidade e o seu conteúdo conduza à convicção da efetiva realização dos fatos alegados. Portanto, tais documentos não podem ser unilaterais, isto é, terem sido elaborados com a participação exclusiva da própria pessoa interessada, sem a confirmação de terceiros intervenientes nas operações.

No presente caso, os documentos hábeis devem ser aqueles que comprovem que os valores do imposto de renda retido e, por conseguinte, a recolher, para cada um dos meses de 2003, correspondem aqueles que constam na coluna "IRRF Folha" da planilha elaborada pela Interessada às fls.109, denominada "Demonstrativo Analítico de IRRF/2003".

Do exame das cópias dos Livros Diário e Razão constantes nos 12 volumes de documentos acostados pela Interessada, não há como concluir que o IRRF foi aquele alegado pela Interessada. Saliente-se que a Interessada não acostou aos autos os lançamentos contábeis do Livro Razão atinentes ao IRRF de cooperados da rubrica 0588 (a recolher).

Se os próprios lançamentos contábeis acostados aos autos pela Interessada registrados nos Livros Diário e Razão não dão a convicção ao julgador que o IRRF retido/a recolher é aquele postulado, a ausência de documentos, independentemente de sua quantidade, contribui em desfavor dos seus argumentos.

Da compensação do crédito de IRRF

Em 30/12/2002, a Lei n.º 10.637, alterou a redação do artigo 74, da Lei n.º 9.430, de 1996. Com esta alteração, o parágrafo 1º, do artigo 74, passou a exigir expressamente que o pedido de compensação fosse feito por declaração própria.

Portanto, após a edição desta alteração, qualquer que tenha sido o momento ou o motivo do reconhecimento do crédito de qualquer contribuinte, o pedido de compensação deverá ser veiculado via declaração específica, (PER/DCOMP).

Esta alteração legislativa não criou uma simples formalidade. Pelo contrário, criou um instrumento de controle com o objetivo de evitar eventual duplicidade no uso dos créditos alegados pelos contribuintes.

Em consonância com esta alteração legal, a Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, DOU de 31.12.2008, veio determinar:

“Art. 41. O crédito do IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada poderá ser por ela utilizado, durante o ano calendário da retenção, na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados.

§ 1º O crédito mencionado no caput que, ao longo do ano calendário da retenção, não tiver sido utilizado na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados aos cooperados ou associados poderá ser objeto de pedido de restituição após o encerramento do referido ano calendário, bem como ser utilizado na compensação de débitos relativos aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º A compensação de que trata o caput e o § 1º será efetuada pela cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada na forma prevista no § 1º do art. 34.” (Grifado agora)

Por sua vez, impõe o parágrafo 1º, do artigo 34, da mesma IN:

“Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.”

Da interpretação conjunta destes dispositivos, conclui-se que o IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho poderá ser por ela utilizado, durante o ano calendário da retenção, na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados, mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Assim, é tão-somente no âmbito de processo administrativo específico que cabe a apreciação de compensação de créditos tributários na área federal.

Não consta nos autos nem nos sistemas da RFB que a Interessada tenha apresentado declaração de compensação ou mesmo formulário próprio com o objetivo de realizar a compensação alegada. Tão-somente por esta razão já caberia negar provimento à impugnação da Interessada.

Ainda que assim não se entenda cabem as seguintes observações.

O artigo 333, inciso I, do Código de Processo Civil, dispõe que incumbe ao autor o ônus da prova quanto ao fato constitutivo do seu direito, (tal incumbência, conforme exposto, foi cumprida pela Fiscalização, pois, comprovou que houve recolhimento a menor de IRRF); o inciso II, do mesmo artigo, prescreve que o ônus da prova incumbe ao réu quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

O inciso II, acima mencionado é o que a doutrina denomina de defesa indireta do mérito. Assim, cabe à Interessada provar por meio de documentos hábeis e idôneos não só a existência dos créditos que alega possuir, como também, a destinação dos mesmos, fatos estes que uma vez comprovados caracterizariam fator impeditivo, modificativo ou extintivo do crédito tributário.

Do exame dos 12 volumes de documentos acostados pela Interessada, não há qualquer indício que ela tenha realizado na contabilidade a compensação dos créditos alegados de IRRF com os débitos também de IRRF na condição de responsável tributária.

A necessidade de se comprovar a destinação dos valores a compensar de IRRF retidos pelos tomadores de serviço toma maior relevância quando se recorda que o parágrafo 1º, do artigo 41, da IN RFB nº 900, de 30/12/2008, permite que tal crédito se não for utilizado ao longo do respectivo ano calendário da retenção, para compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados aos cooperados, poderá ser utilizado na compensação de quaisquer débitos relativos a tributos administrados pela RFB.

Confirma-se no caso concreto que a obrigatoriedade da apresentação de DCOMP não é uma simples formalidade, pois, de outro modo, nada impediria a utilização do crédito de IRRF em duplicidade.

Por todos estas razões, não há como considerar os créditos que a Interessada alega possuir inclusive aqueles que residiram nas DIRF apresentadas pelas fontes pagadoras onde ela constou como beneficiária.

Não satisfeito com o que fora decidido pela DRJ/RJ1, o contribuinte apresentou recurso voluntário no qual basicamente reitera os seus argumentos de defesa.

Adverte em um primeiro momento que o lançamento fiscal seria nulo por cerceamento ao direito de defesa, *considerando que, no momento das diligências efetuadas e da*

lavratura do AIIM combatido, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil [...] simplesmente desconsiderou os documentos apresentados por ocasião da diligência que realizou na sua sede, tais como as folhas de pagamentos e o Livro-Diário que, inexoravelmente, reduziriam o débito tributário, à época, para o montante de R\$ 228.404,18 (duzentos e vinte e oito mil quatrocentos e quatro reais e dezoito centavos) (fls. 3179 do e-processo).

Ainda nas palavras do contribuinte (fls. 3185 do e-processo):

Ao lavrar o combatido AIIM sem que sopesar a documentação apresentada, talvez pelo fato de tal documentação ser bastante volumosa e de a diligência fiscal ter sido realizada próxima do termo final do prazo decadencial que operaria sobre o ano calendário 2003, a Douta Autoridade Fazendária vilipendiou os princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, prescritos, respectivamente, nos incisos LIV e LV, do artigo 5º da Constituição da República.

Em situações desse jaez, não é crível que a Administração Pública se recuse a analisar a documentação exigida que for apresentada pelo contribuinte, mesmo que o exame necessário possa acarretar a decadência de eventual débito tributário.

No mérito, adverte que a fiscalização teria desconsiderado crédito tributário de IRRF existente em razão da retenção promovida pelos seus tomadores de serviços, o qual deveria ser considerado na quantificação do montante do débito devido. Segundo a instância *a quo*, o contribuinte deveria ter feito a pretendida compensação via procedimento específico (declaração de compensação ou compensação na própria contabilidade), o que na visão do contribuinte não poderia ser um empecilho, posto que prevalece no âmbito da administração pública a verdade material. Segundo consta da peça recursal (fls. 3188/3190 do e-processo):

No caso em voga, as empresas tomadoras dos serviços efetuam o pagamento à Recorrente COOPSERV, retendo o IRRF, nos termos do artigo 652, do Decreto nº 3.000, de 26.3.1999, denominado Regulamento do Imposto sobre a Renda ("RIR/99"):

"Artigo 652 - 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 cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64)".

A Recorrente COOPSERV, por sua vez, emite nota fiscal de serviço ao tomador de serviço destacando o IRRF.

Este crédito de IRRF é compensado com o IRRF retido no momento da emissão das folhas de distribuição da remuneração do associado cooperado, nos termos do artigo 652, §1º, do RIR/99:

"§1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, § 1º)".

Tal crédito pode ser facilmente constatado pelas cópias das notas fiscais juntadas a estes autos (**vide, por obséquio, fls. 229/433; 474/702; 744/923; 969/1.159; 1.201/1.410; 1.451/1.630; 1.674/1.892; 1.935/2.129; 2.172/2.383; 2.425/2.632; 2.670/2.871; 2.919/3.158, destes autos).**

Esse crédito que totaliza a importância de R\$ 456.608,89 (quatrocentos e cinquenta e seis mil seiscentos e oito reais e oitenta e nove centavos) não foi considerado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil MAURICIO PAULO SIQUEIRA NUNES BERTONCINI quando da lavratura do AIIM, resultando em uma exigência muito superior à realmente devida pela Recorrente COOPSERV.

Considerando as informações lançadas na Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte ("DIRF") e os valores de IRRF destacados nas notas fiscais (desconsiderados pela fiscalização), pode-se concluir que, caso fossem realmente devidos tais valores, o que de fato não ocorreu, o valor principal do crédito tributário seria de R\$ 228.404,18 (duzentos e vinte e oito mil quatrocentos e quatro reais e dezoito centavos). Confira-se, abaixo, a memória dos cálculos:

Demonstrativo Analítico de IRRF/2003						
A	B	C	D	E	F (E-D-C)	G
Mês	Notas Fiscais	IRRF Notas Fiscais	DARF	IRRF Folhas	Saldo Devedor	Doc. da Impugnação Administrativa
Janeiro	8600-8804	R\$ 35.805,27	R\$ 2.458,91	R\$ 51.807,97	R\$ 13.543,79	5
Fevereiro	8805-8804	R\$ 39.781,25	R\$ 5.529,33	R\$ 88.497,73	R\$ 43.187,15	6
Março	9025-9202	R\$ 30.495,28	R\$ 8.573,92	R\$ 64.999,12	R\$ 25.929,92	7
Abril	9203-9393	R\$ 32.155,69	R\$ 6.509,73	R\$ 67.802,78	R\$ 29.137,36	8
Maior	9394-9600	R\$ 35.144,17	R\$ 6.689,05	R\$ 69.730,81	R\$ 27.897,59	9
Junho	9601-9786	R\$ 34.323,81	R\$ 9.262,53	R\$ 58.254,82	R\$ 14.668,48	10
Julho	9787-10022	R\$ 38.509,56	R\$ 9.476,26	R\$ 50.863,06	R\$ 2.877,24	11
Agosto	10024-10239	R\$ 37.597,26	R\$ 14.921,54	R\$ 57.031,63	R\$ 4.512,83	12
Setembro	10240-10454	R\$ 42.036,83	R\$ 14.452,22	R\$ 72.753,93	R\$ 16.264,88	13
Outubro	10455-10669	R\$ 42.137,50	R\$ 25.798,99	R\$ 89.904,12	R\$ 21.967,63	14
Novembro	10670-10870	R\$ 33.471,53	R\$ 20.704,27	R\$ 87.129,00	R\$ 32.953,20	15
Dezembro	10871-11114	R\$ 55.150,74	R\$ 42.308,03	R\$ 92.922,88	- R\$ 4.535,89	16
		R\$ 456.608,89	R\$ 166.684,78	R\$ 851.697,85	R\$ 228.404,18	

A partir da análise da planilha acima, observa-se que, no mês de janeiro, o valor total de IRRF referente às folhas de repasses aos associados cooperados foi de R\$ 51.807,97 (cinquenta e um mil oitocentos e sete reais e noventa e sete centavos) (**coluna E**). Desse valor, a Recorrente COOPSERV compensou o valor de R\$ 35.805,27 (trinta e cinco mil oitocentos e cinco reais e vinte e sete centavos) referente ao IRRF retido pelo tomador de serviço (**coluna C**). Desse modo, a Recorrente COOPSERV recolheu aos cofres públicos, a título de IRRE, a verba, de R\$ 2.458,91 (dois mil quatrocentos e cinquenta e oito reais e noventa e um centavos) (**coluna D**), de modo que ficou devedora ainda de R\$ 13.543,79 (treze mil quinhentas e quarenta e três reais e setenta e nove centavos) (**coluna F**).

Utilizando-se o raciocínio acima para os demais meses, o valor do débito tributário de IRRF seria de **R\$ 228.404,18 (duzentos e vinte e oito mil, quatrocentos e quatro reais e dezoito centavos)** e não de **R\$ 1.874.307,44 (hum milhão oitocentos e setenta e quatro reais e quarenta e quatro centavos)** como a Douta Autoridade Julgadora quis fazer crer.

Ao cabo, o contribuinte questiona a multa de ofício aplicada no percentual de 75%, a qual na sua visão seria confiscatória e atentaria ao princípio da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

Apresentou anexo contendo as folhas de repasse dos associados cooperados.

É o relatório do necessário.

Voto

Conselheiro Marcelo Jose Luz de Macedo, Relator.

Tempestividade

Como se denota dos autos, o contribuinte tomou ciência acórdão recorrido em 29/11/2011 (fls. 3175 do *e-processo*), apresentando o recurso voluntário, ora analisado, no dia 19/12/2011 (fls. 3176 do *e-processo*), ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto n.º 70.235/1972.

Portanto, é tempestiva a defesa apresentada e, por isso, deve ser analisada por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”).

Preliminar de nulidade

O contribuinte pleiteia inicialmente a nulidade do auto de infração por violação aos princípios do devido processo legal e da ampla defesa, tendo em vista que na sua visão o Auditor Fiscal teria desconsiderado no procedimento de fiscalização os documentos apresentados, mais especificamente os registros relacionados com a folha de pagamento e o livro diário, o que faria reduzir o montante do débito devido.

Em verdade, não se trata a nosso ver de nulidade por cerceamento de direito de defesa, mas tão somente a interpretação e tratamento fiscal conferido pela Receita Federal aos documentos apresentados, o que, por óbvio, depende do interprete. Em outras palavras, enquanto que para o contribuinte o auto deveria levar em conta valores supostamente levantados na

contabilidade, a Fiscalização entendeu que o correto seria considerar os montantes constantes em DIRF.

Como visto no breve relato do caso, a Fiscalização levantou os valores de IRRF, código de retenção 0588, declarados pela Interessada na DIRF do ano de 2003, detalhando-os mensalmente. Partindo da premissa que, dentre o valor recolhido em DARF e o declarado em DCTF, considerou-se sempre o maior, a Fiscalização lançou o IRRF com base na diferença positiva entre o valor declarado em DIRF e o maior valor dentre o recolhido via DARF 2003 ou declarado em DCTF.

Assim, como muito bem apontado pela instância *a quo* (fls. 3164 do *e-processo*), *tendo por base que a DIRF, Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte, é declaração prevista em lei e instrumento hábil e idôneo para comprovar os rendimentos e valores retidos, ostenta ela, a presunção de veracidade dos valores nela contidos.*

Tal discussão, em verdade, reflete o próprio mérito da presente demanda, sem que isso significa realmente uma nulidade do auto de infração.

Mérito

A discussão objeto dos presentes autos consiste basicamente na análise de dois pontos principais:

(A) O primeiro relacionado ao montante do IRRF devido, sob o código de recolhimento 0588, referente a valores pagos por serviços prestados por pessoas físicas associados ao contribuinte (cooperados). O contribuinte alega que a sua **DIRF teria sido preenchida equivocadamente, constando registros de retenções no montante de R\$ 966.659,23, ao passo que o correto seria de R\$ 851.697,85.**

(B) Já o segundo diz respeito ao fato de a fiscalização ter supostamente desconsiderado valores de IRRF que o contribuinte teria sofrido a retenção, gerando créditos passíveis de utilização com os seus débitos. Para o contribuinte, **a fiscalização teria desconsiderado valores compensados, no montante de R\$ 456.608,89, decorrentes de retenções promovidas por tomadores de serviços.**

Segundo defende o contribuinte, os valores constantes da DIRF, por equívoco no momento do seu preenchimento, estão divergentes daqueles valores efetivamente retidos pela Impugnante quando do pagamento de seus cooperados.

A respeito do suposto preenchimento equivocado da DIRF, o acórdão recorrido foi bastante claro ao asseverar que os valores lançados em declaração e validados pela fiscalização somente poderiam ser desconsiderados caso o contribuinte apresentasse a sua escrituração acompanhada dos documentos que lhe deram origem. Veja-se nesse ponto o que asseverou a DRJ/RJ1 (fls. 3165 do *e-processo*):

No presente caso, os documentos hábeis devem ser aqueles que comprovem que os valores do imposto de renda retido e, por conseguinte, a recolher, para cada um dos meses de 2003, correspondem aqueles que constam na coluna “IRRF Folha” da planilha elaborada pela Interessada às fls.109, denominada “Demonstrativo Analítico de IRRF/2003”.

Do exame das cópias dos Livros Diário e Razão constantes nos 12 volumes de documentos acostados pela Interessada, não há como concluir que o IRRF foi aquele alegado pela Interessada. Saliente-se que a Interessada não acostou aos autos os lançamentos contábeis do Livro Razão atinentes ao IRRF de cooperados da rubrica 0588 (a recolher).

Se os próprios lançamentos contábeis acostados aos autos pela Interessada registrados nos Livros Diário e Razão não dão a convicção ao julgador que o IRRF retido/a recolher é aquele postulado, a ausência de documentos, independentemente de sua quantidade, contribui em desfavor dos seus argumentos.

Perceba-se, portanto, que pelo exame das cópias dos Livros Diário e Razão constantes nos 12 volumes de documentos acostados aos autos não foi possível concluir que os valores efetivamente devidos à título de IRRF seriam aqueles informados pelo contribuinte em defesa.

Em sede de recurso voluntário o contribuinte não contesta tal conclusão, mas tão somente questiona o fato de o acórdão recorrido não ter levado em consideração valores de IRRF existentes em razão de retenções promovidas pelos seus tomadores de serviços, os quais deveriam ser considerados na quantificação do montante do seu débito, o que nos leva, portanto, ao segundo ponto principal da presente discussão.

Em um primeiro momento, a DRJ/RJ1 afirma que tais montantes não poderiam ter sido considerados já que o contribuinte não teria apresentado as declarações de compensação, obrigatórias desde a promulgação da Lei nº 10.637/2002, veja-se (fls. 3165/3166 do *e-processo*):

Em 30/12/2002, a Lei n.º 10.637, alterou a redação do artigo 74, da Lei n.º 9.430, de 1996. Com esta alteração, o parágrafo 1º, do artigo 74, passou a exigir expressamente que o pedido de compensação fosse feito por declaração própria.

Portanto, após a edição desta alteração, qualquer que tenha sido o momento ou o motivo do reconhecimento do crédito de qualquer contribuinte, o pedido de compensação deverá ser veiculado via declaração específica, (PER/DCOMP).

Esta alteração legislativa não criou uma simples formalidade. Pelo contrário, criou um instrumento de controle com o objetivo de evitar eventual duplicidade no uso dos créditos alegados pelos contribuintes.

Em consonância com esta alteração legal, a Instrução Normativa RFB n.º 900, de 30 de dezembro de 2008, DOU de 31.12.2008, veio determinar:

“Art. 41. O crédito do IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada poderá ser por ela utilizado, durante o ano calendário da retenção, na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados ou associados.

§ 1º O crédito mencionado no caput que, ao longo do ano calendário da retenção, não tiver sido utilizado na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos efetuados aos cooperados ou associados poderá ser objeto de pedido de restituição após o encerramento do referido ano calendário, bem como ser utilizado na compensação de débitos relativos aos tributos administrados pela RFB.

§ 2º A compensação de que trata o caput e o § 1º será efetuada pela cooperativa de trabalho, associação de profissionais ou assemelhada na forma prevista no § 1º do art. 34.” (Grifado agora)

Por sua vez, impõe o parágrafo 1º, do artigo 34, da mesma IN:

“Art. 34. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvadas as contribuições previdenciárias, cujo procedimento está previsto nos arts. 44 a 48, e as contribuições recolhidas para outras entidades ou fundos.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada pelo sujeito passivo mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação constante do Anexo VII, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.”

Da interpretação conjunta destes dispositivos, conclui-se que o IRRF incidente sobre pagamento efetuado a cooperativa de trabalho poderá ser por ela utilizado, durante o ano calendário da retenção, na compensação do IRRF incidente sobre os pagamentos de rendimentos aos cooperados, mediante apresentação à RFB da Declaração de Compensação gerada a partir do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante a apresentação à RFB do formulário Declaração de Compensação, ao qual deverão ser anexados documentos comprobatórios do direito creditório.

Assim, é tão somente no âmbito de processo administrativo específico que cabe a apreciação de compensação de créditos tributários na área federal.

Não consta nos autos nem nos sistemas da RFB que a Interessada tenha apresentado declaração de compensação ou mesmo formulário próprio com o objetivo de realizar a

compensação alegada. Tão somente por esta razão já caberia negar provimento à impugnação da Interessada.

Perceba-se que o acórdão recorrido menciona a Instrução Normativa (“IN”) n.º 900/2008, muito embora estejamos tratando de retenções referentes ao ano calendário de 2003. Salvo melhor juízo, a primeira instrução normativa a regulamentar o Pedido Eletrônico de Restituição ou Ressarcimento e da Declaração de Compensação (“PER/DCOMP”) foi a IN n.º 320/2003 e a primeira instrução normativa a trazer dispositivos contendo a mesma redação daqueles mencionados pela DRJ/RJ1, artigos 34 e 41 da IN n.º 900/2008, foi a IN n.º 460/2004, por meio de seus artigos 26 e 33. Ou seja, ainda posterior às retenções analisadas no presente caso.

A respeito do tema, destaque-se que naquela época essa questão da compensação por meio de pedido eletrônico ainda era bastante controversa, tendo em vista se tratar de um procedimento inédito, e de certa forma complexo, o que acabou gerando uma série de dificuldades práticas.

O próprio acórdão recorrido parece admitir tais discussões e complicações, pois chegou até mesmo a investigar se o contribuinte não teria realizado compensação na própria contabilidade, veja-se:

Do exame dos 12 volumes de documentos acostados pela Interessada, não há qualquer indício que ela tenha realizado na contabilidade a compensação dos créditos alegados de IRRF com os débitos também de IRRF na condição de responsável tributária.

Perceba-se, portanto, que o próprio acórdão recorrido tentou buscar elementos capazes de indicar que o contribuinte teria realizado as compensações, seja por qualquer forma, o que, contudo, não restou comprovado. Com isso, concluiu o acórdão recorrido que o contribuinte não teria nem comprovado os equívocos em DIRF, nem tampouco que teria utilizado créditos de IRRF decorrentes de retenções realizadas por tomadores de serviços para liquidar débitos de IRRF devidos.

Em sede de recurso voluntário o contribuinte se limita a repetir que caso os seus créditos tivessem sido considerados, a fiscalização teria identificado o valor pago sob o código 0588. Adverte ainda que todos os créditos estariam mencionados nas notas fiscais, mas não explica a sistemática pela qual teria instrumentalizado e formalizado as aludidas compensações, veja-se (fls. 3188/3190 do *e-processo*):

No caso em voga, as empresas tomadoras dos serviços efetuam o pagamento à Recorrente COOPSERV, retendo o IRRF, nos termos do artigo 652, do Decreto nº 3.000, de 26.3.1999, denominado Regulamento do Imposto sobre a Renda ("RIR/99"):

"Artigo 652 - 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 cooperativas de trabalho, associações de profissionais ou assemelhadas, relativas a serviços pessoais que lhes forem prestados por associados destas ou colocados à disposição (Lei nº 8.541, de 1992, art. 45, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 64)".

A Recorrente COOPSERV, por sua vez, emite nota fiscal de serviço ao tomador de serviço destacando o IRRF.

Este crédito de IRRF é compensado com o IRRF retido no momento da emissão das folhas de distribuição da remuneração do associado cooperado, nos termos do artigo 652, §1º, do RIR/99:

"§1º O imposto retido será compensado pelas cooperativas de trabalho, associações ou assemelhadas com o imposto retido por ocasião do pagamento dos rendimentos aos associados (Lei nº 8.981, de 1995, art. 64, § 1º)".

Tal crédito pode ser facilmente constatado pelas cópias das notas fiscais juntadas a estes autos (**vide, por obséquio, fls. 229/433; 474/702; 744/923; 969/1.159; 1.201/1.410; 1.451/1.630; 1.674/1.892; 1.935/2.129; 2.172/2.383; 2.425/2.632; 2.670/2.871; 2.919/3.158, destes autos**).

Esse crédito que totaliza a importância de R\$ 456.608,89 (quatrocentos e cinquenta e seis mil seiscentos e oito reais e oitenta e nove centavos) não foi considerado pelo Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil MAURICIO PAULO SIQUEIRA NUNES BERTONCINI quando da lavratura do AIIM, resultando em uma exigência muito superior à realmente devida pela Recorrente COOPSERV.

Considerando as informações lançadas na Declaração de Imposto sobre a Renda Retido na Fonte ("DIRF") e os valores de IRRF destacados nas notas fiscais (desconsiderados pela fiscalização), pode-se concluir que, caso fossem realmente devidos tais valores, o que de fato não ocorreu, o valor principal do crédito tributário seria de R\$ 228.404,18 (duzentos e vinte e oito mil quatrocentos e quatro reais e dezoito centavos). Confira-se, abaixo, a memória dos cálculos:

Demonstrativo Analítico de IRRF/2003						
A	B	C	D	E	F (E-D-C)	G
Mês	Notas Fiscais	IRRF Notas Fiscais	DARF	IRRF Folhas	Saldo Devedor	Doc. da Impugnação Administrativa
Janeiro	8600-8804	R\$ 35.805,27	R\$ 2.458,91	R\$ 51.807,97	R\$ 13.543,79	5
Fevereiro	8805-8804	R\$ 39.781,25	R\$ 5.529,33	R\$ 88.497,73	R\$ 43.187,15	6
Março	9025-9202	R\$ 30.495,28	R\$ 8.573,92	R\$ 64.999,12	R\$ 25.929,92	7
Abril	9203-9393	R\$ 32.155,69	R\$ 6.509,73	R\$ 67.802,78	R\$ 29.137,36	8
Mai	9394-9600	R\$ 35.144,17	R\$ 6.689,05	R\$ 69.730,81	R\$ 27.897,59	9
Junho	9601-9786	R\$ 34.323,81	R\$ 9.262,53	R\$ 58.254,82	R\$ 14.668,48	10
Julho	9787-10022	R\$ 38.509,56	R\$ 9.476,26	R\$ 50.863,06	R\$ 2.877,24	11
Agosto	10024-10239	R\$ 37.597,26	R\$ 14.921,54	R\$ 57.031,63	R\$ 4.512,83	12
Setembro	10240-10454	R\$ 42.036,83	R\$ 14.452,22	R\$ 72.753,93	R\$ 16.264,88	13
Outubro	10455-10669	R\$ 42.137,50	R\$ 25.798,99	R\$ 89.904,12	R\$ 21.967,63	14
Novembro	10670-10870	R\$ 33.471,53	R\$ 20.704,27	R\$ 87.129,00	R\$ 32.953,20	15
Dezembro	10871-11114	R\$ 55.150,74	R\$ 42.308,03	R\$ 92.922,88	- R\$ 4.535,89	16
		R\$ 456.608,89	R\$ 166.684,78	R\$ 851.697,85	R\$ 228.404,18	

A partir da análise da planilha acima, observa-se que, no mês de janeiro, o valor total de IRRF referente às folhas de repasses aos associados cooperados foi de R\$ 51.807,97 (cinquenta e um mil oitocentos e sete reais e noventa e sete centavos) (**coluna E**). Desse valor, a Recorrente COOPSERV compensou o valor de R\$ 35.805,27 (trinta e cinco mil oitocentos e cinco reais e vinte e sete centavos) referente ao IRRF retido pelo tomador de serviço (**coluna C**). Desse modo, a Recorrente COOPSERV recolheu aos cofres públicos, a título de IRRE, a verba, de R\$ 2.458,91 (dois mil quatrocentos e cinquenta e oito reais e noventa e um centavos) (**coluna D**), de modo que ficou devedora ainda de R\$ 13.543,79 (treze mil quinhentas e quarenta e três reais e setenta e nove centavos) (**coluna F**).

Utilizando-se o raciocínio acima para os demais meses, o valor do débito tributário de IRRF seria de **R\$ 228.404,18 (duzentos e vinte e oito mil, quatrocentos e quatro reais e dezoito centavos)** e não de **R\$ 1.874.307,44 (um milhão oitocentos e setenta e quatro reais e quarenta e quatro centavos)** como a Douta Autoridade Julgadora quis fazer crer.

[grifos constam do original]

Com efeito, não nos parece crível admitir que o contribuinte tenha realizado compensações mediante a utilização de créditos de IRRF se inexistem nos autos elementos capazes de demonstrar a ocorrência do aludido procedimento, seja via declaração de compensação ou realizado na própria contabilidade. O fato de os valores se encontrarem destacados nas notas fiscais emitidas pelo próprio contribuinte não é capaz de justificar por si só a compensação.

Em tais casos, compete ao contribuinte o ônus da prova, o que, *in casu*, não restou verificado.

Multa confiscatória

Ao cabo, o contribuinte adverte que a multa de ofício lavrada no percentual de 75% seria confiscatória. Afirmar ainda que apenas no caso de comprovado o intuito deliberado de sonegar ou fraudar o Fisco, poderia a Fiscalização impor sanções, o que no caso não teria acontecido.

Sucedendo que, ao contrário do que se pleiteia, a multa de 75% é de caráter objetivo, de modo que cabe a sua aplicação pela simples hipótese de não pagamento do tributo. Apenas as multas qualificadas reclamam a comprovação do dolo, o que não é o caso discutido no presente, hipótese na qual foi imputada a multa de ofício no percentual de 75%.

Nas palavras do próprio contribuinte (fls. 3194 do *e-processo*), *a multa aplicada no patamar de 75% (setenta e cinco por cento) está em descompasso com a realidade dos fatos.*

Sucedo que não compete ao CARF analisar a aplicação da multa com base em argumentos de proporcionalidade ou razoabilidade.

A exigência da multa encontra expressa previsão legal, razão pela qual não pode o CARF afastar a sua incidência sob argumentos de (in)constitucionalidade. Isso ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento. Ora, como é cediço, somente os órgãos judiciais tem esse poder.

Essa é a diretriz da Súmula CARF nº 2, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Logo, também nesse ponto o Recurso Voluntário não merece prosperar.

Por todo o exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário do contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Marcelo Jose Luz de Macedo