



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

**Processo n°** 19647.003574/2006-66  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **1103-00.646 – 1ª Câmara / 3ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 10 de abril de 2012  
**Matéria** IRPJ, CSLL, PIS, COFINS  
**Recorrente** ASERVIT - ADMINISTRAÇÃO DE SERVIÇOS TERCEIRIZADOS LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2001, 2002

Ementa:

**IRPJ – RETENÇÕES DE IRF – DESCONTO OU ABATIMENTO**

É de rigor o abatimento, na exigência de IRPJ, dos valores de IRF que tenham sido retidos pelos tomadores de serviços em relação aos quais se apurou a omissão de receitas da recorrente, e não computados na apuração dos saldos de IRPJ dos trimestres dos anos-calendário de 2001 e de 2002.

**DESCONTOS INCONDICIONAIS – VENDAS CANCELADAS**

Como se cuida de receitas sem escrituração contábil, o ônus da prova de quais “vendas” foram canceladas é da recorrente, e não do fisco. Quanto aos descontos incondicionais, eles já estão compreendidos nas notas fiscais, que serviram de base para apuração da omissão de receitas. Ou, se não destacados na nota fiscal, e que demandariam o registro contábil apartado em conta de despesa de descontos incondicionais, o ônus da prova da concessão dos descontos incondicionais, para subtração das receitas omitidas, é da recorrente, pois as receitas sequer foram escrituradas contabilmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, DAR provimento parcial ao recurso para determinar a dedução dos valores de IRF retidos e não computados na apuração dos saldos de IRPJ dos trimestres dos anos-calendário de 2001 e de 2002, relativos às receitas de serviços omitidas, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

*(assinado digitalmente)*

**Aloysio José Percínio da Silva- Presidente.**

Processo nº 19647.003574/2006-66  
Acórdão n.º **1103-00.646**

**S1-C1T3**  
Fl. 1.869

---

*(assinado digitalmente)*

Marcos Takata - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcos Shigueo Takata, Márcio Sérgio Fernandes Barroso, José Sérgio Gomes, Cristiane Silva Costa, Hugo Correia Sotero e Aloysio José Percínio da Silva.

CÓPIA

## Relatório

### DO LANÇAMENTO

Contra a recorrente acima qualificada foram lavrados os seguintes Autos de Infração, em razão de omissão de receitas detectada por prova direta: IRPJ (fls. 6 a 19); CSL (fls. 20 a 30); PIS (fls. 31 a 37) e COFINS (fls. 38 a 45), datados de 20/04/2006, dos quais a recorrente foi cientificada em 26/04/2006, conforme fazem provas as ciências nos próprios autos de infração (fls. 6, 20, 31 e 38).

A omissão de receitas foi verificada após análise dos livros Diário e Razão, bem como dos Balancetes de Verificação e notas fiscais emitidas pela recorrente e que foram obtidas junto a clientes da empresa.

Restaram comprovadas divergências entre os valores escriturados e o total dos serviços prestados nos anos-calendário de 2001 e 2002, bem como os valores informados nas DCTFs, que foram inferiores aos que apurados pela fiscalização. Os fatos enquadram-se no art. 24 da Lei 9.249/95 e nos arts. 249, II, 251, § único, 278, 279, 280, 283 e 288, do RIR/99.

Foram também constatadas divergências quando da análise dos valores dos custos dos serviços escriturados e aqueles informados nas DIPJs, o que motivou a glosa de parcela do custo correspondente à diferença positiva entre os custos informados em DIPJ e os escriturados.

Foram também glosadas as despesas não comprovadas verificadas através do confronto entre o montante de “Despesas com Veículos e de Conservação de Bens e Instalações” (ficha 5A – Despesas Operacionais, linha 17) e o valor da conta 3.1.1.09 “Manutenção e Melhoramentos” dos livros Diário e Razão, conforme o que previsto nos artigos 249, I, 251, § único, 299 e 300, do RIR/99.

Por fim, foi glosado o Imposto de Renda escriturado e incluído na DIPJ como Despesas Operacionais “Demais Impostos, Taxas e Contribuições, exceto IR e CSLL” (ficha 5A - Despesas Operacionais, linha 14), tendo sido aceito nessa linha apenas o valor da conta 3.1.1.14 “Impostos e Taxas”. Foram lançados os valores especificados no item 04 do Termo de Descrição dos Fatos (fl. 10), apurados conforme descrição e com base em enquadramento legal constantes à mesma folha.

### DA IMPUGNAÇÃO

Devidamente cientificada em 20/05/2006, a recorrente interpôs impugnações de igual teor para IRPJ, CSL e PIS às fls. 1680 a 1694, 1698 a 1712, e 1714 a 1729, respectivamente, nas quais alegou, em síntese, o que segue.

Entende que as notas fiscais emitidas pela recorrente em relação às operações não informadas nas DIPJs de 2001 e 2002 deveriam obrigatoriamente considerar as retenções feitas pelos adquirentes e tomadores de serviços.

Alega ser ilegítima a desconsideração de retenções efetuadas por falta de destaque do valor retido e/ou falta de recolhimento pelo tomador de serviços. Isso apenas caracteriza descumprimento de obrigação acessória pelo tomador, fato que não deve obrigá-la a recolher o tributo, vez que compete à tomadora a referida obrigação, sob pena de sofrer penalidades específicas por violação de obrigações tributárias acessórias. Entendendo ter a autoridade fiscal atuado de maneira equivocada, solicita que seja realizada perícia técnica para que os valores apurados sejam abatidos do crédito tributário.

Afirma ainda ter havido majoração do crédito tributário, tendo em vista que a fiscalização não excluiu da base de cálculo da exigência fiscal as vendas canceladas e os descontos incondicionalmente concedidos. Para comprovação do alegado, transcreve ementas dos acórdãos das DRJs.

Sobre a multa aplicada, com percentual de 150%, diz ofender o princípio do não confisco e afirma ser desproporcional, tendo por base o princípio da razoabilidade e a prática legislativa, assumindo o acessório feição quantitativa superior ao principal.

Pelo exposto, requer a insubsistência do lançamento em face da não consideração dos impostos e contribuições retidos na fonte, da não exclusão dos serviços cancelados e dos descontos incondicionais da base de cálculo do imposto e da imposição de multa confiscatória.

## **DA DECISÃO DA DRJ E DO RECURSO VOLUNTÁRIO**

Em 20/06/2008, acordaram os julgadores da 3ª Turma da DRJ/Recife, por unanimidade de votos, considerar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, pelos motivos abaixo sintetizados.

Acerca da ilegitimidade da transferência da obrigação de recolhimento do tributo à tomadora de serviços no lugar da prestadora, entende que deve haver prova das retenções de acordo com a legislação específica. Neste sentido, o art. 55 da Lei 7.450/85, o art. 943, § 2º, do RIR/99, o art. 4º da IN 119/00 e o Ato Declaratório Normativo Cosit 9/94, de 9/02/1994, bem como o Manual de Preenchimento de Rendimentos. Resta claro, portanto, que a compensação do imposto de renda retido na fonte está condicionada à existência do respectivo comprovante de retenção, sendo insuficientes as notas fiscais emitidas pelo beneficiário por não estarem em conformidade com a legislação vigente.

Conforme o Termo de Encerramento, informação constante em fl. 48, a autoridade fiscal não utilizou o IRRF sobre os serviços prestados pela ASERVIT para compensação de créditos tributários dos anos-calendário de 2001 e 2002 pelo fato de a empresa já ter pleiteado compensação do referido imposto em PER/DCOMP, não obstante o fato acima relatado sobre a falta de documentação adequada para comprovação das retenções do referido imposto.

Sobre a solicitação de realização de perícia, cumpre esclarecer que, além de não ser necessária ao desfecho desta lide, a recorrente ultrapassou o momento apropriado para este requerimento, ou de quaisquer outros meios de prova, qual seja o contraditório administrativo, não sendo possível fazê-lo em momento diverso.

No concernente ao efeito confiscatório da multa de ofício de 150% em vez de 75%, deve-se observar que a atividade administrativa é plenamente vinculada à letra da lei, não cabendo a ela análise da legislação que dá suporte ao ato administrativo colocado ao seu julgamento.

Não tendo insurgido contra as infrações sobre glosa de custos, glosa de despesas e impostos, taxas e contribuições não dedutíveis, foi considerada matéria não impugnada conforme art. 17 do Decreto 70.235/72 acrescido pelo art. 67 da Lei 9.532/97.

Adotou-se o mesmo entendimento do auto de infração matriz para os autos decorrentes.

Intimada e inconformada com a decisão retro, a recorrente apresentou, em 8/09/2008, recurso voluntário de fls. 1804 a 1816, fls. 1818 a 1830, fls. 1832 a 1844 e fls. 1846 a 1858, reiterando basicamente os argumentos deduzidos na peça inaugural.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Marcos Takata

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade. Deles, pois, conheço.

Como se viu do relatório, a autuação foi por omissão de receitas detectada por prova direta, correspondente às notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela recorrente, e obtidas pelo autuante junto aos principais clientes daqueles. A apuração da omissão de receitas se deu pela diferença entre o total das notas fiscais coletadas e o total de receitas escrituradas contabilmente, conforme Diário e Razão da recorrente.

Apesar de em alguns meses a diferença entre o total das notas fiscais coletadas e o total de receitas escrituradas contabilmente informar diferença negativa, esta não foi considerada. Isso porque, segundo aduzido no Termo de Verificação que integra os autos de infração, não foram coletadas as notas fiscais emitidas a todos os clientes da recorrente, mas de parcela daqueles.

Também se viu que a recorrente não lançou controvérsia sobre a questão da glosa das despesas, de modo que ela *não se põe nos limites objetivos dessa lide*.

A primeira insurgência da recorrente diz respeito ao não abatimento do IRF retido pelos clientes referidos nas notas fiscais que serviram de base para apuração da omissão de receitas.

Nesse sentido, alega que a falta de destaque da retenção nas notas fiscais não tem o condão de elidir a obrigação tributária do tomador dos serviços e, sobretudo, desconsiderar a retenção do IRF efetivada pelo tomador dos serviços, ainda que não se a tenha destacado nas notas fiscais constitui enriquecimento sem causa do Estado.

De seu turno, no Termo de Encerramento, o autuante consigna não ter compensado (a bem ver, *abatido*) o IRF incidente sobre as receitas expressas nas notas fiscais coletadas, pois constatara que *parte* das retenções fora utilizada como crédito em suas DCOMPs, apresentadas pela recorrente ao autuante. No caso, dez DCOMPs apresentadas e transmitidas entre 16/02/03 e 23/04/04.

Sobre a questão, faço a seguinte ponderação.

Certamente os valores das notas fiscais não escriturados contabilmente não foram declarados nas DIPJ/02 e DIPJ/03.

Logo, muito provável que o IRF retido sobre tais receitas não tenha composto os saldos negativos de IRPJ de 2001 e de 2002, a serem aproveitados para compensação nas DCOMPs.

Compulsando os autos, noto que há cópia de somente 4 DCOMPs, todas **informando como direito creditório saldo negativo de IRPJ, sendo que apenas 2 delas**

contemplam origem de pagamentos em retenções na fonte – além disso, uma DCOMP se refere a saldo negativo de IRPJ de 2000.

Pois bem. É pouco factível que a recorrente tenha utilizado, na composição de saldo negativo de IRPJ dos trimestres de 2001 e de 2002, retenções na fonte que sequer devem constar nas DIPJs, porquanto cuidam de receitas que nem foram escrituradas contabilmente.

Ademais, é quase certo que essas DCOMPs não serão objeto de homologação de plano, pois os débitos de IRPJ também não constam nas DCTFs.

Entendo ser de rigor se *abaterem*, da exigência fiscal de IRPJ, os valores de IRF correspondentes às notas fiscais cujas receitas não foram escrituradas. Ou seja, é de rigor o abatimento dos valores de IRF correspondente às receitas omitidas.

Para tanto, evidentemente, impõe-se fazer o levantamento dos valores de IRF declarados pelos tomadores de serviços *relativos a tais notas fiscais* em suas DIRFs, e se descontarem *esses valores de IRF* que acaso tenham sido computados nas apurações dos saldos de IRPJ dos trimestres dos anos-calendário de 2001 e de 2002.

Nesse sentido, impende registrar que o abatimento é do *total do IRF retido* pelos referidos tomadores conforme suas DIRFs, *descontando-se* os valores de IRF relativos a tais tomadores que tenham sido computados nas apurações dos saldos de IRPJ. Importa é o valor de IRF retido. A apuração de omissão de receitas, se completa ou não, ainda que reservada ao universo dos principais clientes da recorrente, aquela já foi materializada compondo o lançamento.

Sobre a questão em apreço, por conseguinte, dou provimento para determinar o abatimento dos valores de IRF que tenham sido retidos pelos tomadores de serviços em relação aos quais se apurou a omissão de receitas da recorrente, descontados dos valores de IRF referentes a tais tomadores que tenham sido computados nas apurações dos saldos de IRPJ dos trimestres de 2001 e de 2002.

Outra questão que se põe é a irrisignação da recorrente de desconsiderar das receitas omitidas os valores de “vendas” canceladas e de descontos incondicionais.

Sobre a questão pontuo o seguinte.

Sem dúvida que, estando em jogo pretensão fiscal, o *ônus da prova* é, em regra, *do fisco*. A este cabe o aprofundamento da investigação fiscal para detecção de omissão de receitas ou para infirmar a escrituração contábil ou o tratamento tributário consequente a tal escrituração.

Mas, no caso vertente, as receitas correspondentes às notas fiscais em comentário não foram escrituradas contabilmente.

De outra parte, é *prática comum* nos negócios que o valor da nota fiscal já *estampe* o valor líquido de descontos incondicionais.

Inclusive porque a caracterização de *descontos incondicionais* - sempre pensamos assim - se dá pela previsão do desconto no instrumento contratual, ou pela concessão

do desconto *antes da tradição* da mercadoria *ou de concluída a prestação* de serviços. Desconto incondicional é termo técnico contábil que *não se confunde* com a *condição* na *acepção jurídica*, como muitos doutrinam.

Como se trata de receitas sem escrituração contábil, como serem detectadas as “vendas” canceladas?

Evidentemente, neste caso em particular o *ônus da prova* de quais “vendas” foram canceladas é da *recorrente*, e não do fisco.

Passo aos descontos incondicionais. Eles *já estão compreendidos na nota fiscal, i.e.*, já foram considerados na apuração da omissão de receitas.

*Ou, se não destacados na nota fiscal*, e que demandariam o registro contábil apartado em *conta de despesa de descontos incondicionais*, o *ônus da prova* da concessão dos descontos incondicionais, para subtração das receitas omitidas, é da *recorrente*, pois as receitas sequer foram escrituradas contabilmente.

Quer dizer, nesta última hipótese, vale a mesma colocação acima. Como serem detectados os descontos incondicionais se nem há escrituração contábil das receitas? Soa à evidência que o *ônus da prova* aí é da *recorrente*.

Aqui cabe lembrar o que preceituam os arts. 923 e 924, do RIR/99:

**Art. 923.** *A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 1º).*

**Art. 924.** *Cabe à autoridade administrativa a prova da inveracidade dos fatos registrados com observância do disposto no artigo anterior (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 9º, § 2º).*

No caso vertente, dá-se exatamente a *não concreção* do preceito do art. 923 do RIR/99, *i.e.*, não ocorrência do suporte fático nele previsto.

Nessa linha de considerações, sobre a questão nego provimento ao recurso.

A recorrente se insurge ainda quanto à multa de ofício infligida, no caso, a multa proporcional, sob alegação central de ofensa ao princípio do não confisco.

Trata-se de questão de constitucionalidade de lei apenatória, que escapa da competência deste órgão julgador, conforme a Súmula nº 2 do CARF:

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

Outrossim, sobre essa questão, rejeito o recurso.

Sob essa ordem de considerações e juízo, dou provimento parcial para determinar o abatimento, na exigência de IRPJ, dos valores de IRF que tenham sido retidos pelos tomadores de serviços em relação aos quais se apurou a omissão de receitas da

Processo nº 19647.003574/2006-66  
Acórdão n.º **1103-00.646**

**S1-C1T3**  
Fl. 1.876

---

recorrente, e não computados na apuração dos saldos de IRPJ dos trimestres dos anos-calendário de 2001 e de 2002.

É o meu voto.

Sala das Sessões, em 10 de abril de 2012

*(assinado digitalmente)*

Marcos Takata - Relator