



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10120.900001/2009-90
Recurso Voluntário
Resolução nº **1302-000.835 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 14 de julho de 2020
Assunto SOLICITA DILIGÊNCIA
Recorrente SAGA SOCIEDADE ANONIMA GOIAS DE AUTOMOVEIS
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos em conhecer das provas juntadas aos autos, vencidos os conselheiros Paulo Henrique Silva Figueiredo e Gustavo Guimarães da Fonseca e, por voto de qualidade, em converter o julgamento em diligência, vencidos os conselheiros Ricardo Marozzi Gregório (relator), Gustavo Guimarães da Fonseca, Flávio Machado Vilhena Dias e Cleucio Santos Nunes. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Andréia Lucia Machado Mourão.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

(documento assinado digitalmente)

Andréia Lucia Machado Mourão - Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Paulo Henrique Silva Figueiredo, Gustavo Guimarães da Fonseca, Ricardo Marozzi Gregorio, Flávio Machado Vilhena Dias, Andréia Lúcia Machado Mourão, Cléucio Santos Nunes, André Severo Chaves (suplente convocado) e Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por SAGA SOCIEDADE ANONIMA GOIAS DE AUTOMOVEIS contra acórdão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada diante da não homologação, pela DRF/Goiânia, da compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2005 com débitos da própria contribuinte.

Em seu relatório, a decisão recorrida assim descreveu o caso:

Fl. 2 da Resolução n.º 1302-000.835 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10120.900001/2009-90

Trata os autos da Declaração de Compensação (DCOMP):
05897.85876.020407.1.7.020153.

A contribuinte pleiteia a compensação de débitos no valor de R\$ 84.087,19, com crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ, que teria sido apurado no exercício 2006 (01/01/2005 a 31/12/2005).

Em 09/01/2009, foi emitido eletronicamente o Despacho Decisório (fl. 40), cuja decisão **não homologou** a compensação dos débitos confessados nas Declarações de Compensação citadas, pelo fato de ter sido constatado que não houve apuração de crédito na Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) correspondente ao período de apuração do saldo negativo informado no PER/DCOMP. O valor original do saldo negativo informado no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito foi de R\$ 153.195,02.

Cientificado, via postal, do Despacho Decisório em 21/01/2009 (fl. 57), o sujeito passivo apresentou em 19/02/2009, manifestação de inconformidade às fls. 2 e 3, acrescida de documentação anexa.

Resumidamente, em sua defesa a contribuinte esclarece que teria informado corretamente o valor referente à retenção na fonte na DIPJ do ano-calendário 2005, exercício 2006, transmitida em 20/05/2006 (fl. 2).

Ficou aparente que o contribuinte procedeu a informação correta ao fisco através da DIPJ 20/05/2006 em sua página 11, Ficha 12a, linha 13, item "Imposto de Renda Retido na Fonte" no valor de R\$ 153.195,02 (Cento e Cinquenta e Três Mil, Cento e Noventa e Cinco Reais, Dois Centavos).

Apresenta o entendimento de que a DIRF é uma obrigação acessória da contribuinte e que, a qualquer momento, a Receita Federal poderia consultar os valores declarados e se coloca à disposição para apresentar as referidas informações.

Ao final requer anulação, cancelamento e impugnação da decisão proferida no Despacho Decisório, bem como o imediato arquivamento do processo, entendendo que os valores apurados foram indevidamente cobrados e levantados pela autoridade fiscal.

A DRJ/Brasília proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2005

DIREITO CREDITÓRIO. ÔNUS DA PROVA.

Incumbe ao sujeito passivo a demonstração, acompanhada das provas hábeis, da composição e a existência do crédito que alega possuir junto à Fazenda Nacional para que sejam aferidas sua liquidez e certeza pela autoridade administrativa.

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE CRÉDITO.

A compensação de créditos tributários (débitos do contribuinte) só pode ser efetuada com crédito líquido e certo do sujeito passivo, sendo que a compensação somente pode ser autorizada nas condições e sob as garantias estipuladas em lei; no caso, o crédito pleiteado é inexistente.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Fl. 3 da Resolução n.º 1302-000.835 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10120.900001/2009-90

Cumpra esclarecer que a instância *a quo* efetuou consultas aos sistemas da RFB e constatou que a contribuinte não havia apurado saldo negativo conforme DIPJ retificadora apresentada em 05/11/2008.

Inconformada, a empresa apresentou recurso voluntário onde, essencialmente, esclarece que retificou a DIPJ mas, por um lapso, não demonstrou corretamente o imposto retido na fonte. Junta comprovantes de rendimentos que atestariam essas retenções.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

Como relatado, a empresa juntou no recurso voluntário alguns comprovantes de rendimentos que supostamente comprovariam que o imposto de renda retido na fonte seria diferente daquele informado em sua DIPJ retificadora. Na verdade, segundo alega e conforme indicam os comprovantes, a retenção teria totalizado o montante de R\$ 151.376,74, considerando que foram efetivadas segundo códigos de retenção que se referem ao próprio IRRF, enquanto que o valor informado na DIPJ (que coincide com o próprio imposto devido) foi de R\$ 58.819,20.

Quanto ao fato de esses documentos só terem sido trazidos aos autos em sede de recurso, há que se lembrar a regra veiculada no § 4º do artigo 16 do Decreto nº 70.235/72 (que regulamenta o Processo Administrativo Fiscal - PAF) acerca da preclusão do direito do contribuinte apresentar prova documental após a impugnação:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Nada obstante, boa parte da jurisprudência atual do CARF, em homenagem ao princípio da verdade material, vem temperando a possibilidade de apresentação de novos elementos de prova após a impugnação ou, mesmo, o recurso.

Particularmente, penso que esse “tempero” não pode extrapolar o sentido da própria norma. Explico. É que para a criação de uma regra, como a estabelecida pelo referido § 4º do artigo 16 do PAF, o legislador já sopesou os princípios e interesses coletivos normalmente relevantes para a maioria dos casos concretos que sobrevirão aos seus futuros aplicadores. Eventual superação da regra, sob a influência de princípios que pareçam acentuadamente ofendidos em determinados casos concretos, como pode ocorrer com a verdade material, só há

Fl. 4 da Resolução n.º 1302-000.835 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10120.900001/2009-90

de ser feita em especialíssimas situações, e, mesmo assim, pela autoridade judiciária (Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência – Arm's Length e Praticabilidade*, São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 204).

Sem embargo, muitas vezes, os elementos juntados após a impugnação revestem-se de características que permitem enquadrá-los na própria regra veiculada no § 4º do artigo 16. Isso porque as três alíneas que enumeram situações excludentes do dispositivo legal preveem conceitos abertos ou indeterminados que podem e devem ser objeto de interpretação pelo aplicador da lei. É o que ocorre com os conceitos de “força maior”, “fato ou direito superveniente” e “fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos”.

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão na constatação de que a DIPJ retificadora não havia apurado saldo negativo. A contribuinte, então, parece ter percebido o equívoco no seu preenchimento. Daí, o cabimento dos novos elementos trazidos aos autos para refutar essa constatação. Trata-se, em verdade, do chamado "diálogo das provas" corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

Todavia, apesar de induzirem a verossimilhança das alegações, os documentos ora juntados não permitem uma análise conclusiva nesta instância de julgamento sem uma adequada confrontação com outros dados que possam estar disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal, bem como que possam ser solicitados via intimação à própria interessada. Por exemplo, não se sabe se os rendimentos informados nos referidos comprovantes foram oferecidos à tributação nem se as fontes pagadoras apresentaram as correspondentes DIRF.

A necessidade de a unidade de origem examinar as questões fáticas envolvendo a análise do crédito é considerada fundamental para a sua segurança, conforme prudentemente atestado no Parecer Normativo Cosit n.º 2/2015, a menos que o órgão julgador seja capaz de verificar a sua efetiva disponibilidade (se não foi alocado em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que o originaram se coadunam com o disposto nos sistemas da Receita Federal. Veja-se:

18.1. Se a retificação da DCTF ocorrer depois do Despacho Decisório, ou mesmo depois da apresentação da manifestação de inconformidade, dentro da livre convicção para análise das provas no caso concreto, o julgador administrativo pode verificar que as razões do sujeito passivo são procedentes e que o indeferimento do crédito decorreu da falta de retificação prévia da DCTF. Evidentemente que, nessa hipótese, o despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou não homologou a compensação estava correto, pois o valor do pagamento da DCTF não estava disponível (vide item 10.5). Esse valor, entretanto, tornou-se disponível no trâmite do processo administrativo fiscal. Caso o despacho decisório do indeferimento daquele crédito (ou da não homologação da DCOMP) decorreu apenas dessa hipótese preliminar, o órgão julgador poderá baixar o processo administrativo fiscal em diligência, nos termos do art. 18 do PAF, a fim de analisar as questões fáticas envolvendo a análise do crédito. Note-se que tal procedimento é fundamental para a segurança do crédito, pois, a princípio, é a DRF que tem as condições de avaliar se aquele crédito já não foi alocado em outro PER/DCOMP, além de questões meramente monetárias que podem gerar improcedência parcial, nos termos dos itens 18.4 e seguintes. Caso a DRJ assim não proceda, o julgador então deverá verificar a efetiva disponibilidade daquele crédito (se não foi alocado em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que originaram o crédito se coadunam com o disposto nos sistemas da RFB.

Fl. 5 da Resolução n.º 1302-000.835 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10120.900001/2009-90

Ora, se a Cosit entende que a própria DRJ não possui acesso aos dados disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal que sejam suficientes para decidir sobre a segurança do crédito, muito menos possuem as turmas julgadoras do CARF.

Em situações em que uma instância anterior não admite a compensação com base em argumento de fato ou de direito, caso superado o fundamento da decisão sem que se possa já extrair um diagnóstico conclusivo, entendo que aquela instância deve continuar com a análise do pedido, garantindo-se ao contribuinte direito ao contencioso administrativo completo em caso de insucesso ou sucesso parcial. Isto porque a simples conversão em diligência para uma decisão posterior desta turma poderia suprimir indevidamente o direito à eventual discussão do seguimento da análise em primeira instância.

Trata-se, aqui, de uma situação em que a unidade de origem promoveu sua análise a partir de meros batimentos eletrônicos. A meu ver, o que houve foi uma análise eletronicamente interrompida por uma questão fática superficial. Superada esta última com as provas trazidas aos autos, há que se dar sequência à análise.

O caso não difere essencialmente de outras situações em que se supera um argumento de direito como, por exemplo, quando a unidade de origem entende que um crédito decorrente de pagamento indevido de estimativa só poderia ser aproveitado no ajuste ao final do respectivo ano-calendário. Em circunstâncias como esta, argumenta-se que o mérito da compensação não foi analisado por questão prejudicial, a qual, afastada, caberia a nova análise pela unidade de origem. A partir desse raciocínio, a pedra de toque seria a ideia de não se ter enfrentado o “mérito da compensação” (que, inclusive, não permitiria aplicar a mesma solução para as análises feitas por batimentos eletrônicos, os quais o teriam enfrentado).

Com toda a vênia, como explica Humberto Theodoro Júnior (Cf. *Curso de Direito Processual Civil*, 38ª ed., Vol. I, Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 287), mérito da causa e lide são sinônimos no âmbito do nosso direito processual. Portanto, a rigor, no caso de um processo administrativo fiscal inaugurado com a manifestação de inconformidade impetrada contra uma decisão que não homologou (ou homologou parcialmente) o pedido de compensação, o referido mérito haveria de ser identificado com a lide caracterizada no pedido e causa de pedir contidos naquela manifestação de inconformidade. Tanto assim que o art. 28 do PAF é preciso ao exigir que se pronuncie o julgamento de questão preliminar e do mérito na mesma decisão (salvo quando incompatíveis). Por óbvio, pressupõe que ambos foram suscitados pelo sujeito passivo.

Apesar disso, nos processos atinentes aos autos de infração, é comum que se associe o mérito com os fundamentos da autuação. Isto porque, normalmente, é sobre eles que também estarão fundados o pedido e a causa de pedir contidos na impugnação. Daí que não haveria prejuízo considerar semelhantemente que o mérito esteja associado com as razões que fundamentaram o indeferimento (ou o indeferimento parcial) do pedido de compensação. No nosso exemplo, o mérito estaria então no próprio argumento de direito (o crédito de estimativa só poderia ser aproveitado no ajuste) utilizado para não homologar a compensação. Por isso, não se trata de mera questão prejudicial.

Em suma, o mérito trata das razões pelas quais o contribuinte discorda dos fundamentos do despacho decisório proferido pela unidade de origem. De regra, estará associado com aqueles próprios fundamentos. Apenas impropriamente se pode fazer uma analogia e transportar a ideia de mérito do pedido anterior (o de compensação), quando não havia ainda

Fl. 6 da Resolução n.º 1302-000.835 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10120.900001/2009-90

sido instaurada a lide, para o contexto do processo administrativo fiscal. Mas, daí, não decorre qualquer impedimento processual para se aplicar a solução aqui proposta.

Isto posto, importa perceber que não há uma diferença substancial em não aprofundar a análise do pedido de compensação (mérito, impropriamente dito) seja porque uma questão de direito ou seja porque uma questão de fato transpareceu *a priori* insuperável. Em ambos os casos, há uma causa impeditiva que cessou a completude da investigação que se faria necessária. Na questão de direito, verifica-se que a premissa jurídica estava equivocada. Na questão de fato, o que muda apenas é a natureza da premissa.

Deveras, uma análise promovida por batimentos eletrônicos (como que justificada pela panaceia robótica contemporânea) jamais poderá substituir a sensibilidade humana. A interação típica do procedimento fiscal (onde o contribuinte é chamado para explicar as eventuais inconsistências de suas informações) certamente resolveria a vasta maioria dos contenciosos administrativos gerados a partir de pedidos de compensação. É por isto, também, que a solução da devolução para o seguimento da análise pela unidade de origem revela-se mais adequada do que a conversão em diligência. Trata-se, com efeito, de fomentar o princípio da eficiência administrativa.

A propósito, diversos julgados nesta Casa já determinaram a complementação da análise interrompida na unidade de origem quando esta se baseou em meros batimentos eletrônicos. Confira-se os seguintes exemplos:

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da DCOMP restringe-se à premissa, mostrada equivocada, de que o pagamento alegado como origem do crédito era inexistente. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela DRF que originalmente proferiu despacho decisório.

(Acórdão n.º 1001-001.199, de 11/04/2019, Relator: Conselheiro Sérgio Abelson)

DCOMP. ERRO MATERIAL NA INDICAÇÃO DO CRÉDITO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Uma vez acatada a alegação de erro material na indicação do crédito em DCOMP, a homologação da compensação depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela DRF que originalmente proferiu despacho decisório.

(Acórdão n.º 1001-001.762, de 06/05/2020, Relatora: Conselheira Andréia Machado Millan)

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da PER/DCOMP restringe-se a aspecto preliminar de possibilidade de reconhecimento de direito creditório decorrente de pagamento indevido de tributo determinado sobre a base de cálculo estimada. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela DRF que jurisdiciona o sujeito passivo.

(Acórdão n.º 1003-000.561, de 09/04/2019, Relator: Conselheiro Wilson Kazumi Nakayama)

Fl. 7 da Resolução n.º 1302-000.835 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10120.900001/2009-90

RECONHECIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. ANÁLISE INTERROMPIDA.
PRINCÍPIO DA EVENTUALIDADE.

Inexiste reconhecimento implícito de direito creditório quando a apreciação da Per/DComp restringe - se a aspecto preliminar de possibilidade de reconhecimento de direito creditório decorrente de pagamento indevido de tributo determinado sobre a base de cálculo estimada, no caso de regular início da fase processual. A homologação da compensação ou deferimento do pedido de restituição, uma vez superado este ponto, depende da análise da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pela DRJ de origem.

(Acórdão n.º 1003-000.864, de 06/08/2019, Relator: Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça)

Dessa forma, deve o processo retornar à unidade de origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação, permanecendo os débitos compensados com a exigibilidade suspensa até a prolação de nova decisão, e concedendo-se ao sujeito passivo direito a novo contencioso administrativo em caso de não homologação total.

Pelo exposto, oriento meu voto no sentido de dar provimento parcial ao recurso para superar a questão da ausência de saldo negativo na DIPJ, devendo o processo retornar à unidade de origem para verificação da existência, suficiência e disponibilidade do crédito pretendido em compensação diante também da documentação posteriormente juntada ao presente processo.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio

Voto Vencedor

Conselheira Andréia Lucia Machado Mourão, Redatora designada

Por maioria de votos, este Colegiado decidiu pelo conhecimento das provas apresentadas no Recurso Voluntário, nos termos do voto do Conselheiro Relator.

Como bem apontado, no caso em análise o que se observa é um “diálogo das provas”. Tendo constatado que teria cometido um equívoco ao retificar as informações da DIPJ, fato que fundamentou a decisão da DRJ, a interessada apresentou documentos no intuito de comprovar as retenções na fonte declaradas no PER/DCOMP com demonstrativo de crédito e, conseqüentemente, a apuração do crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ referente ao período em análise.

Com a devida vênia, divergi do Conselheiro Relator, quanto ao entendimento de que, conhecidas as provas apresentadas no Recurso Voluntário, os autos deveriam retornar à DRF de origem para que fosse proferida nova decisão.

Fl. 8 da Resolução n.º 1302-000.835 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 10120.900001/2009-90

Neste caso, acompanho a posição vencedora que, por voto de qualidade, determinou a realização de diligência para que fossem apreciadas as provas apresentadas no Recurso Voluntário, conforme sistemática prevista no art. 18 do Decreto n.º 70.235/72.

Feitas estas considerações, **o julgamento deve ser convertido em diligência**, a fim de que a Delegacia da Receita Federal de origem tome as seguintes providências:

- manifeste-se sobre os documentos apresentados por ocasião do recurso voluntário, confrontando-os com a DIRF e, caso entenda necessário, com seus originais e com a escrituração contábil;
- intime o contribuinte a comprovar que a receita correspondente às retenções na fonte foram oferecidas à tributação;
- confirme se o saldo negativo em discussão não foi utilizado em outros pedidos de restituição / compensação;
- elabore relatório conclusivo, justificando seu entendimento acerca da comprovação ou não da existência de crédito em discussão e apure o valor do eventual crédito decorrente de saldo negativo de IRPJ relativo ao exercício 2006 (01/01/2005 a 31/12/2005);

Após a realização da diligência solicitada, cientifique-se a interessada dos resultados, devendo ser concedido o prazo legal para sua manifestação, após o qual devem os autos retornar a este Colegiado para julgamento.

(documento assinado digitalmente)

Andréia Lucia Machado Mourão