



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10805.903307/2012-02
Recurso Voluntário
Resolução nº **1002-000.312 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 2 de setembro de 2021
Assunto COMPENSAÇÃO. SALDO NEGATIVO DE CSLL. DIREITO CREDITÓRIO
Recorrente CONECTA EMPREENDIMENTOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento em diligência, determinando-se a remessa dos autos à autoridade de origem para que esta intime o contribuinte a apresentar provas documentais suplementares, sobretudo de natureza contábil, a exemplo do Livro Razão, além de outras que auxiliem na comprovação do direito creditório alegado pelo contribuinte, como as notas fiscais sobre cujos valores ocorreram as retenções. Deverá a unidade de origem anexar aos autos o Relatório do Sistema DIRF (Resumo do Beneficiário) e analisar as eventuais divergências entre o Despacho Decisório e a tela do sistema ContÁgil presente nos autos, bem como elaborar relatório conclusivo sobre a análise do direito creditório e, ao final, conceder prazo de 30 dias para manifestação do contribuinte, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011. Após, os autos devem retornar a esta Turma para apreciação dos documentos complementares apurados em diligência, bem como para o julgamento do feito.

(documento assinado digitalmente)

Ailton Neves da Silva – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ailton Neves da Silva, Rafael Zedral, Lucas Issa Halah.

Relatório

Muito embora o caso trate de matéria bastante recorrente nesta Turma de Julgamento, opta-se por um relatório detalhado dada a verificação de algumas peculiaridades importantes aos olhos deste Relator.

Tratam os autos de declarações de compensação transmitidas com base em créditos decorrentes de Saldo Negativo de CSLL apurado no 4º trimestre de 2009. O PER/DCOMP com demonstrativo de crédito é o de nº 39984.57241.120810.1.3.03-0366.

Analisadas as informações prestadas pela unidade de origem, a soma das parcelas de composição do crédito informadas no PER/DCOMP localizadas no sistema DIRF não foram suficientes para comprovar a quitação do imposto devido e a apuração do saldo negativo.

Assim, foi emitido o Despacho Decisório, cuja decisão **homologou parcialmente** o PER/DCOMP nº 38872.57051.170111.1.3.03-5709 e **não homologou** o PER/DCOMP nº 18152.12220.290411.1.3.03-0090.

Cientificado dessa decisão bem como da cobrança dos débitos declarados na DCOMP acrescidos de multa moratória e atualização pela taxa SELIC, o sujeito passivo apresentou **Manifestação de Inconformidade** com suas razões de defesa.

Preliminarmente, a contribuinte alega a nulidade do Processo Administrativo com base nos princípios da Verdade Material e da Boa-Fé.

Quanto ao mérito, enfatizou a existência do crédito pleiteado. Justificou a não confirmação do direito creditório em virtude do **descasamento** entre a **retenção** efetuada pela fonte pagadora, que pelo **regime de competência** coincide com o momento da emissão da nota fiscal pelo contribuinte prestador do serviço, alegando que as **autoridades fiscais somente aceitam o aproveitamento das retenções após o efetivo recolhimento pelas fontes pagadoras**, que pode correr meses após o reconhecimento das correspondentes receitas e até mesmo no exercício subsequente (**regime de caixa**).

Assevera que a exigência atentaria contra as próprias orientações sobre o preenchimento da DIPJ, que permitem a dedução da CSLL retida na fonte para a apuração, e implicaria impor ao contribuinte o ônus de prova impossível, dado que a documentação comprobatória da retenção exigida pela fiscalização (comprovante de rendimentos) só pode ser elaborada pela fonte pagadora, sobre quem a Recorrente não tem poder de mando.

Ao final, requereu a produção de todas as provas em direito admitidas, **inclusive a juntada posterior de documentos** e reforma do despacho decisório visando ao reconhecimento integral do direito creditório.

O Acórdão da DRJ não conheceu a alegação de inobservância de princípios constitucionais por entender aplicáveis a súmula CARF nº 2 e o art. 26-A e §6º do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Fl. 3 da Resolução n.º 1002-000.312 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10805.903307/2012-02

Ainda, negando a aplicação do princípio da Verdade Material, afastado pelas razões expostas no parágrafo acima, **indeferiu expressamente a juntada posterior de documentos**. Eis os dizeres do Acórdão Recorrido:

“Ressalte-se que o § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 06/03/1972, introduzido pelo art. 67 da Lei nº 9.532/1997, é cristalino ao estabelecer que ‘a *prova* documental deve ser apresentada na impugnação’, exceto se restar demonstrada com fundamentos (§ 5º) alguma das hipóteses listadas nas alíneas do § 4º: impossibilidade de apresentação por força maior, ocorrência de fato ou direito superveniente, ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

A impugnante não logrou demonstrar a ocorrência de quaisquer destes fatos previstos no § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235/1972, o qual permitiria o deferimento do pedido, assim, como de resto nada foi trazido até o presente momento, indefere-se o pedido de juntada posterior de documentos.”

Por fim, no mérito, **rechaçou literalmente a possibilidade de o contribuinte** valer-se, para comprovar o direito creditório, de qualquer documento que tenha sido elaborado exclusivamente por ele próprio, **asseverando**, em apertada síntese, **que apenas as informações em DIRF ou os comprovantes de rendimentos pelas fontes pagadoras poderiam lastrear qualquer outro documento comprobatório elaborado pelo próprio contribuinte (como as notas fiscais)**.

“Aceitam-se para fins de dedução do IRPJ e da CSLL devidos no ano as retenções na fonte que estejam respaldadas em Informes de Rendimentos e Retenções emitidos pelas fontes pagadoras ou, alternativamente, pelos dados das DIRF.

Notas fiscais de emissão própria do prestador do serviço e beneficiário do pagamento cujas informações de retenção de tributos não estão lastreadas na informação oficial da fonte pagadora (comprovante de rendimentos/DIRF) **não constituem documentação legal hábil à prova** inequívoca da retenção e do seu valor, e muito menos da liquidez e certeza do saldo negativo em cujo cálculo se utilizam tais supostas retenções.

Para o interessado constituir prova a seu favor, **não basta carrear aos autos elementos por ele mesmo elaborados; deverá ratificá-los por outros meios probatórios cuja produção não decorra exclusivamente de seu próprio ato de vontade.**” (grifo nosso)

Em seu **Recurso Voluntário**, o contribuinte reiterou com maior profundidade os argumentos trazidos em sua Manifestação de Inconformidade.

Esclareceu que, nos termos dos artigos 6º e 7º da IN 459/2004, o recolhimento das contribuições sociais retidas na fonte deve ocorrer até o último dia útil da semana subsequente àquela quinzena em que tiver ocorrido o pagamento à pessoa jurídica prestadora dos serviços,

Fl. 4 da Resolução n.º 1002-000.312 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10805.903307/2012-02

seguindo assim o regime de caixa, o que não obsta a dedução por parte do beneficiário dos pagamentos imediatamente a partir da retenção, nos termos do artigo 7º.

Asseverou que muito embora referido procedimento seja prescrito em lei, a Receita Federal do Brasil entende que apenas após o recolhimento das retenções, por parte dos tomadores dos serviços, é que a Recorrente faria jus a eventual compensação ou restituição dos valores retidos que se mostrassem superiores ao valor devido, porque o instrumento usado para a verificação do direito creditório é a DIRF, transmitida pelas fontes pagadoras apenas após o efetivo recolhimento dos tributos retidos.

Arguiu, ainda, que a Recorrente não pode ser penalizada por eventuais erros no preenchimento das obrigações acessórias de terceiros, e que não possui poder de polícia para fiscalizar seus tomadores de serviços a fim de verificar se realizaram adequadamente o recolhimento e transmissão das informações sobre o recolhimento das retenções sofridas pela Recorrente.

Traz ainda, tela de sua DIPJ para afirmar que referida declaração confirma o saldo negativo que pretende aproveitar, o que não poderia ser desconsiderado pela fiscalização.

Reprisa os argumentos pela nulidade do processo administrativo em virtude da violação aos princípios da verdade material e boa-fé, pedindo, ao final, que seja acolhido o presente recurso para o fim de considerar nulo o processo administrativo em questão e validar as compensações declaradas.

VOTO

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 23-B, da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF). No mais, observo que o recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Entendo que a solução mais adequada no caso em questão é a conversão do julgamento em diligência. Explico.

A utilização dos Despachos Decisórios Eletrônicos como meio precípua de análise do direito creditório prejudicou sobremaneira o chamado “diálogo das provas”, seja pela fundamentação telegráfica contida nos Despachos Decisórios Eletrônicos, seja pela ausência de intervenção humana no processo de análise, como regra geral.

A questão assume contornos mais fluidos tratando-se de situações em que o direito creditório do contribuinte tem na base de sua formação retenções sofridas no recebimento de pagamentos de terceiros. É bastante comum que tais terceiros não cumpram com suas obrigações acessórias relativas à emissão de comprovante de rendimentos e transmissão da DIRF que permitiria à Receita Federal realizar o correto cruzamento eletrônico de dados.

Também é usual que, tais obrigações sejam cumpridas com erros variados (quanto ao valor retido, quanto ao período de competência em que ocorreu a retenção, divergências entre o comprovante de rendimentos e a DIRF, dentre outros) e, mesmo quando as obrigações acessórias das fontes pagadoras são cumpridas adequadamente, o próprio descasamento entre o momento em que o beneficiário deve reconhecer as retenções sofridas (pelo regime de competência) e o momento em que as fontes pagadoras devem fornecer o comprovante de rendimentos e transmitir a DIRF (até o final do mês de janeiro do ano seguinte ao que ocorreu o efetivo pagamento¹ — regime de caixa) é causa de um sem número de desencontros de informações que recebe, como regra geral, solução pelo não reconhecimento do direito creditório materializada e cientificada ao contribuinte por meio de Despacho Decisório Eletrônico.

É verdade que em determinadas situações parametrizadas pela Receita Federal, a análise eletrônica do direito creditório é interrompida para que a intervenção humana manual melhor avalie a situação, inclusive por meio da realização de diligências e intimação do contribuinte para fornecer documentos e prestar informações. Nestes casos excepcionais de intervenção manual, o diálogo das provas tende a desenvolver-se desde antes da emissão do Despacho Decisório, o que assegura maior segurança de que o contribuinte foi cientificado das causas exatas da dúvida posta sobre seu direito creditório e também foi cientificado acerca das provas que, aos olhos da fiscalização, seriam necessárias para sanar tais dúvidas oriundas inicialmente do cruzamento eletrônico das informações constantes nas bases de dados da Receita Federal.

Por outro lado, na maioria das situações, como a presente, o contribuinte recebe um despacho decisório exclusivamente eletrônico enxuto, com poucas informações sobre a causa do não reconhecimento do crédito e nenhuma informação sobre que provas seriam aptas para comprovar o direito creditório. Nestes casos, via de regra, o Acórdão da DRJ assume a importante responsabilidade de colocar luz sobre quais elementos da prova trazida pelo contribuinte foram deficientes, por qual razão foi considerada deficiente e quais documentos deveria o contribuinte ter trazido para permitir o escrutínio adequado e certo de seu direito creditório.

Por isso, o diálogo das provas acaba por se desenvolver com maior profusão ao longo da fase contenciosa do processo administrativo fiscal (PAF), admitindo-se inclusive (como a corrente hoje majoritária — mas não unânime — no CARF reverbera) a juntada de provas novas pelo contribuinte independentemente dos marcos preclusivos previstos pelo artigo 16 do Decreto nº 70.235/72.

Nos casos de análise do direito creditório em processo iniciado por emissão de Despacho Decisório Eletrônico que deixe de reconhecer o direito creditório decorrente de Retenções em fonte não confirmadas, entendo que o papel de orientação da DRJ é ainda mais

¹ RIR/99," Art. 942. As pessoas jurídicas de direito público ou privado que efetuarem pagamento ou crédito de rendimentos relativos a serviços prestados por outras pessoas jurídicas e sujeitos à retenção do imposto na fonte deverão fornecer, em duas vias, à pessoa jurídica beneficiária Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal (Lei nº 4.154, de 1962, art. 13, § 2º, e Lei nº 6.623, de 23 de março de 1979, art. 1º).

Parágrafo único. O comprovante de que trata este artigo deverá ser fornecido ao beneficiário até o dia 31 de janeiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento (Lei nº 8.981, de 1995, art. 86)."

Fl. 6 da Resolução n.º 1002-000.312 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10805.903307/2012-02

importante, pois **a lei**, em sua redação seca, **elege como único meio de prova hábil a demonstrar o direito creditório o comprovante de rendimentos emitido pelas fontes pagadoras**, comprovante este que, como vimos, enfrenta diversos obstáculos para chegar ileso às mãos do beneficiário dos pagamentos. Vejamos o dispositivo legal a que me refiro:

Lei nº 7.450/85:

“Art 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos **somente poderá ser compensado** na declaração de pessoa física ou jurídica, **se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora** dos rendimentos.” (grifo nosso)

O Regulamento do Imposto de Renda então vigente (RIR/99), neste aspecto, corrobora a visão restritiva:

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).”

§1ºO 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).

§2ºO 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§§1ºe2º do art. 7º, e no§1º do art. 8º(Lei nº 7.450, de 1985, art. 55).

A despeito da posição restritiva da legislação, a jurisprudência administrativa vem levado alguns fatores em consideração para atribuir interpretação conforme os princípios da Verdade Material e do formalismo moderado, considerando justamente o ponto levantado pela Recorrente, qual seja, que o dever instrumental de emitir e fornecer o informe de rendimentos e encaminhar a informação ao Fisco é da fonte pagadora, que pode, eventualmente, deixar de encaminhar as informações sobre as retenções ou encaminhá-las com erro, sendo **inoponível** ao contribuinte beneficiário o ônus de possuir documento cuja emissão é de responsabilidade de um terceiro sobre o qual o contribuinte beneficiário não possui qualquer poder coercitivo.

O posicionamento foi consolidado na súmula CARF nº 143, hoje vinculante para toda a administração tributária:

Súmula CARF nº 143

Fl. 7 da Resolução n.º 1002-000.312 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10805.903307/2012-02

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Acórdãos Precedentes:

9101-003.437, 9101-002.876, 9101-002.684, 9202-006.006, 1101-001.236, 1201-001.889, 1301-002.212 e 1302-002.076.

(**Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 410**, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

A Verdade Material, portanto, impõe reconhecer as retenções se o beneficiário do pagamento conseguir comprovar por outros meios de prova que sofreu aquelas retenções, e tais meios de prova, não sendo elencados pela legislação (até porque a lei elege um único meio de prova - os comprovantes de rendimento) e nem unânimes na jurisprudência, oscilam a depender da mente do julgador, o que confirma o papel da DRJ de indicar ao contribuinte o que se esperaria tivesse apresentado, complementando, informações importantes mas ausentes do Despacho Decisório Eletrônico.

Fazendo coro com o voto vencedor proferido pelo Il. Conselheiro Jeferson Teodorovicz no julgamento do processo de nº 10983.904778/2013-50 passado em sessão de agosto de 2021 na 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Sessão de julgamento do CARF, evidentemente, no cenário ideal, o contribuinte deveria ter apresentado documentação vasta, atrelada a sua contabilidade, conciliando tais valores e demonstrando o recebimento do valor líquido para cada nota fiscal emitida.

Todavia, também no cenário ideal, munida de todo o conhecimento e aparato orçamentário que possui e dos quais carece a grande maioria dos contribuintes, a Receita Federal deveria antes mesmo da proclamação da decisão de primeiro grau, converter o processo em diligência para obter os documentos comprobatórios necessários ou complementares, haja vista que a não homologação da compensação pretendida foi realizada por Despacho Decisório Eletrônico, que é automático e muito sintético, o que, por sua própria natureza, dificulta a confirmação probatória a ser eventualmente apresentada pelo contribuinte naquele momento inicial.

Entretanto, o Direito não se aplica no mundo das ideias, mas no mundo dos fatos em que as Condições Normais de Temperatura e Pressão não se verificam, sendo portanto necessárias adequações por meio da atividade interpretativa de, a partir das fontes do Direito, criar a norma **no caso concreto**.

Sob esta ótica, impõe-se analisar o teor do Acórdão Recorrido para verificar se a ausência de maiores provas nesta etapa processual decorre de simples relapso do contribuinte, ou se tal postura foi em alguma medida consequência de sucessivos atos administrativos e decisões que tenham levado a uma verdadeira desorientação do contribuinte, ao invés de exercerem seu papel didático de promover a evolução dialética do diálogo das provas.

Ao fazer esta análise, entendo que o Acórdão Recorrido provocou verdadeira desorientação, levantando barreiras mais do que dissuasórias e rechaçando de plano qualquer possibilidade de o contribuinte demonstrar o direito pleiteado por meio de documentos de sua

lavra que vêm sendo aceitos pela jurisprudência administrativa contemporânea. Para evitar a repetição das informações postas já no relatório, colocamos em tópicos pontos chave do Acórdão Recorrido:

- a) Afastou categoricamente o conhecimento de qualquer alegação acerca do princípio da Verdade Material, amplamente aceito na jurisprudência administrativa fiscal como norte interpretativo;
- b) Rechaçou a possibilidade de produção suplementar de qualquer prova posteriormente ao oferecimento da Manifestação de Inconformidade, inclusive a mera juntada de documentos;
- c) Taxativamente afirmou **ser essencial o comprovante de rendimentos ou a informação no sistema DIRF**, sendo que qualquer outro meio probatório do contribuinte seria insuficiente se não confirmado pelos comprovantes de rendimento e pela DIRF.
- d) Não seria suficiente para provar o direito creditório documentação elaborada pelo contribuinte em desconformidade com a informação no sistema DIRF.

Verificamos portanto, que o Acórdão Recorrido, ainda que involuntariamente, minou qualquer ânimo do contribuinte em trazer junto ao Recurso Voluntário provas novas e ainda minou qualquer expectativa do contribuinte de que pudesse comprovar seu direito creditório por meio de documentos outros que não aqueles que deveriam ter sido emitidos pelas fontes pagadoras, mas não foram.

O posicionamento da DRJ, inclusive, vai na contramão da atual jurisprudência administrativa que não só guia-se pelo princípio da verdade material, como admite como meios de prova suficientes a apresentação de notas fiscais e da contabilidade do contribuinte demonstrando-se por meio da contabilidade, adequadamente registrou as retenções compondo assim, mediante conciliação da parcela reconhecida como receita e daquela reconhecida como tributo retido na fonte, o valor das notas fiscais emitidas, em respeito do que dispõe o próprio Regulamento de Imposto de Renda ao admitir que a contabilidade regular, faz prova a favor do contribuinte nos termos do artigo 923 do RIR/99², vigente à época (documentação elaborada exclusivamente pelo contribuinte mas, sob a ótica do Acórdão Recorrido, desprovido de poder probatório).

Nesse contexto, não vejo como imputar ao contribuinte a ausência, neste momento processual, de elementos probatórios suficientes para o reconhecimento do direito creditório, mormente considerando que o contribuinte apresenta telas de sua DIPJ que confirmam o Saldo Negativo aproveitado.

² "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)."

Fl. 9 da Resolução n.º 1002-000.312 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10805.903307/2012-02

Por isso, entendo ser o caso de conversão do processo em diligência, face ao princípio do Formalismo Moderado e da Verdade Material, amplamente reconhecidos por esta Turma e pelo CARF como um todo, em interpretação conjunta do art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, do o art. 38 da Lei nº 9.784/99, bem como do artigo 29 do Decreto nº 70.235/72.

Entender pela negativa de provimento neste momento causaria risco de **enriquecimento sem causa ao Estado e prejuízo manifesto ao contribuinte**. Nesse contexto, trata-se de uma questão de proporcionalidade.

Noutro aspecto, a diligência destinada a complementar esses documentos não inicialmente apresentados pelo contribuinte supriria facilmente eventuais dúvidas a serem ainda esclarecidas no julgamento, **não ocasionando qualquer ônus ao contribuinte ou à Fazenda Pública**.

Finalmente, deixo de me manifestar sobre outros pontos trazidos no Recurso Voluntário, pois esses certamente serão reapreciados a partir do retorno da diligência.

Dispositivo

Diante do exposto, voto para converter o julgamento em DILIGÊNCIA, determinando-se a remessa dos autos à autoridade de origem para que esta intime o contribuinte a apresentar provas documentais suplementares, sobretudo de natureza contábil, a exemplo do Livro Razão, além de outras que auxiliem na comprovação do direito creditório alegado pelo contribuinte, como as notas fiscais sobre cujos valores ocorreram as retenções. Deverá a unidade de origem anexar aos autos o Relatório do Sistema DIRF (Resumo do Beneficiário) e analisar as eventuais divergências entre o Despacho Decisório e a tela do sistema ContÁgil presente nos autos, bem como elaborar relatório conclusivo sobre a análise do direito creditório e, ao final, conceder prazo de 30 dias para manifestação do contribuinte, nos termos do art. 35 do Decreto nº 7.574, de 2011. Após, os autos devem retornar a esta Turma para apreciação dos documentos complementares apurados em diligência, bem como para o julgamento do feito.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - relator

Fl. 10 da Resolução n.º 1002-000.312 - 1ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo nº 10805.903307/2012-02