



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10850.902529/2014-16
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.285 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de março de 2024
Recorrente RODOBENS ADMINISTRADORA DE CONSORCIOS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE DE JUNTADA TARDIA DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS E INDICAÇÃO DE NOVOS ARGUMENTOS ÚTEIS À ANÁLISE DO DIREITO CREDITÓRIO.

Em procedimentos administrativos de compensação, não se nega ao interessado a possibilidade de ter reconhecido crédito a recuperar mediante justificação tardia, inclusive, com juntada posterior de documentos e apresentação de novos argumentos de fato de direito relacionados à análise do direito creditório.

AUSÊNCIA DE ELEMENTOS PROBATÓRIOS QUE POSSIBILITEM O DEFERIMENTO DO DIREITO CREDITÓRIO. VERDADE MATERIAL.

É ônus do contribuinte provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado. A inércia do interessado em não apresentar os elementos probatórios que permitam a adequada análise do crédito vindicado inviabiliza a repetição do indébito.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2008

SALDO NEGATIVO. RETENÇÕES NA FONTE. DIREITO CREDITÓRIO.

Na apuração de saldo negativo de tributo, inclusive para fins do seu aproveitamento como direito creditório, a pessoa jurídica poderá deduzir do montante devido o valor retido na fonte, desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro José Eduardo Genero Serra (relator), que conhecia do recurso apenas em parte e negava provimento na parte conhecida. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra – Relator

(documento assinado digitalmente)

Fredy José Gomes de Albuquerque – Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: José Eduardo Genero Serra, Fredy José Gomes de Albuquerque, Alexandre Evaristo Pinto e Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente). Ausente justificadamente o Conselheiro Lucas Issa Halah. A Conselheira Carmen Ferreira Saraiva foi convocada para garantir a paridade no Colegiado, mas não participou desse julgamento em razão da ausência justificada do Conselheiro Lucas Issa Halah.

Relatório

Trata o presente processo de compensação, efetuada pela recorrente, com emprego de crédito oriundo de pretensão saldo negativo de tributo.

Conforme consta do despacho decisório, emitido eletronicamente, a compensação não foi homologada em razão de as retenções na fonte informadas pela recorrente não terem sido integralmente confirmadas.

Na forma do relatório de “*Detalhamento do Crédito*” que acompanha o despacho decisório, a justificativa para a não confirmação de parcelas componentes do direito creditório foi o não oferecimento à tributação das receitas correspondentes às retenções requeridas.

Em sua manifestação de inconformidade, a recorrente defendeu seu direito ao emprego das retenções não confirmadas pela Fazenda, aduzindo que as respectivas receitas são rendimentos de aplicações financeiras oferecidas à tributação em anos anteriores. Afirma que assim procedeu por estar obrigado ao regime de competência, mas que as fontes pagadoras apresentaram as DIRF consoante o regime de caixa.

A decisão de primeira instância considerou improcedente a manifestação de inconformidade. Em síntese, afirmou não haver plausibilidade na tese defensiva, diante da constatação de os rendimentos declarados em DIPJ serem menores que os informados em DIRF, mesmo com a ampliação do período de análise para antes e depois do período de apuração em questão.

Consta regular ciência do julgado.

Inconformada, a recorrente apresentou recurso voluntário, pelo qual, em síntese, argumentou terem ocorrido: (i) confusão entre os regimes de caixa e de competência; (ii) cálculos equivocados da autoridade fiscal mantidos na decisão recorrida; (iii) erro no

preenchimento do Per/DComp; e (iv) confusão dos rendimentos e retenções referentes às aplicações financeiras dos grupos de consórcios.

Culmina, a peça de defesa, com os seguintes pedidos:

- Reconhecimento integral do direito creditório. Subsidiariamente, que se adote o cálculo do direito creditório na forma apresentada no recurso voluntário;
- Suspensão da exigibilidade do débito objeto da compensação não homologada;
- Juntada posterior de documentos;
- Realização de diligências.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro José Eduardo Genero Serra, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo.

Não obstante, de forma prévia a sua admissibilidade estrita, passo à delimitação da lide.

Da lide

Conforme o despacho decisório de fls. 11, o direito creditório empregado na compensação guerreada advém de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário 2008.

Embora haja salutar identidade de valor do saldo negativo informado na DIPJ e no Per/DComp – no importe de R\$ 454.776,86 –, foi detectado, em procedimento eletrônico de verificação, divergência entre o montante das retenções sofridas na fonte.

Na espécie, enquanto a recorrente apôs em Per/DComp o total de retenções igual a R\$ 2.424.392,71, a Fazenda só detectou, nas DIRF das fontes pagadoras, o valor de R\$ 502.324,66 para a mesma rubrica.

Anexo ao despacho hostilizado, vieram aos autos o detalhamento daquilo que fora constatado eletronicamente. De lá, importa para o caso o quadro “*Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas*” de fls. 13, de onde se extrai como justificativa para o não reconhecimento integral das retenções ali relacionadas o seguinte: “*Receita correspondente não oferecida à tributação*”.

Disso resultou a não homologação da compensação.

Irresignada, a hoje recorrente contestou o resultado da análise da Fazenda por via da manifestação de inconformidade de fls. 22 e ss, peça em que concentrou as razões de defesa na exposição da diferença entre os regimes de competência e caixa para o reconhecimento de receitas. Na espécie, aduziu que a constatação fiscal que lhe alvejou adviria do fato de estar obrigada ao primeiro regime, enquanto as fontes pagadoras declaram as operações realizadas consoante o segundo.

O órgão julgador de primeira instância prolatou a decisão de fls. 88 e ss, pela qual, após compulsar as receitas oferecidas à tributação antes e depois do período propriamente afeto ao caso, declarou improcedente a manifestação de inconformidade. O fez, em síntese, pelo fato de não ter encontrado naqueles outros anos, como excedente de receita, aquilo que faltara em 2008.

Cientificada da decisão de piso em 17/08/2021 (fls. 165), a recorrente apresentou, no dia 14 do mês seguinte, o recurso voluntário de fls. 173 e ss.

A defesa reprisou suas considerações acerca das diferenças entre os regimes de caixa e de competência, reforçando-as com ataque aos cálculos que, embora supostamente equivocados, foram decisão recorrida.

Por fim, a recorrente inovou em suas alegações, passando a aduzir a ocorrência de: (i) erro no preenchimento do Per/DComp; e (ii) confusão dos rendimentos e retenções referentes às aplicações financeiras dos grupos de consórcios.

Assim vieram os autos conclusos para julgamento.

Da admissibilidade

Como sobressai da contextualização da lide, do recurso voluntário constam matérias carentes de pré-questionamento.

Nesse contexto, insta observar que o recurso voluntário opõe-se ao decidido em primeira instância. De tal sorte, não pode tal espécie recursal inaugurar qualquer discussão – de fato ou de direito – que não tenha sido antes travada na instância inicial, a exceção, por óbvio, de questões surgidas diretamente dos fundamentos da decisão recorrida.

Não obstante, no caso em análise, a recorrente formula duas razões de defesa passíveis de arguição desde a manifestação de inconformidade, mas que somente foram deduzidas perante esta segunda instância julgadora. São elas: erro no preenchimento do Per/DComp e realização de aplicação financeira conjunta de recursos próprios e de clientes.

Consoante a disciplina do Decreto n.º 70.235/72 c/c a Lei n.º 9.430/96, a impugnação e a manifestação de inconformidade são as peças hábeis a contestar o ato administrativo decorrente do procedimento fiscal. Delas devem constar os motivos de fato e de direito do em que se fundam as razões defensivas, de tal modo que passa a condição de matéria não questionada aquela que não tenha sido expressamente contestada pelo sujeito passivo. Vejamos:

Decreto n.º 70.235/72:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

Art. 16. A **impugnação mencionará:**

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir;

(...)

Art. 17. **Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.**

Lei nº 9.430/96:

Art. 74. (...)

(...)

§ 7º Não homologada a compensação, a autoridade administrativa deverá cientificar o sujeito passivo e intimá-lo a efetuar, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da ciência do ato que não a homologou, o pagamento dos débitos indevidamente compensados.

(...)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não-homologação da compensação.

(...)

§ 11. **A manifestação de inconformidade** e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 **obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972**, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. (grifei)

Decerto, a legislação processual prevê múltiplas situações em que a parte é desincumbida do ônus da prova (CPC, art. 374). Mas o ônus da argumentação só cede passagem às matérias de ordem pública (*ex vi*, CPC, art. 337, § 5º e art. 485, § 3º). E este não é o caso dos autos. Sobre o tema, já tive a oportunidade de me pronunciar (*in* Gestão da Prova no Processo Administrativo Tributário Federal: Verdade Material vs Segurança Jurídica. São Paulo: Dialética, 2022):

Nem todos os fatos precisam ser provados. É o caso dos notórios e dos incontroversos, bem como daqueles em favor dos quais haja presunção legal. Mas é importante notar que o que se afasta nesses casos é o ônus da prova, não o ônus da argumentação.

(...)

(...) Uma vez verificada a perda da faculdade de se manifestar, em nada passa a importar o que foi argumentado e, conseqüentemente, os fundamentos dessa argumentação e as provas que lhe confirmam substância.

Não obstante, confundindo o ônus da prova com o ônus da argumentação, a recorrente argui, em seu recurso voluntário, a possibilidade de argumentar o cometimento de erro

de preenchimento do Per/DComp somente em sede do contencioso de segunda instância, com fulcro no permissivo legal para a apresentação posterior de provas para a contraposição de fatos ou razões supervenientes.

Ora, ainda que fosse o caso de inovação probatória – e não, como é, argumentativa – não se vislumbra (e nem a recorrente apontou) qualquer elemento da decisão recorrida que ineditamente desafie o que constou da declaração de compensação, o que impede qualquer cogitação de incidência do que dispõe o Decreto n.º 70.235/72, art. 16, § 4º, alínea “c”.

Isto posto, conheço parcialmente do recurso voluntário, para deixar de analisar as alegações de erro no preenchimento do Per/DComp e realização de aplicação financeira conjunta de recursos próprios e de clientes.

Da suspensão da exigibilidade do débito

Inicialmente, cumpre informar que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário devido, na constância do p.p., é fato jurídico decorrente da interposição de recurso administrativo que o ataque (CTN, artigo 151, III c/c Lei n.º 9.430/96, art. 74, § 11), pelo que não há providências a serem determinadas por este colegiado nesse sentido.

Ainda que assim não fosse, não consta dos autos controvérsia sobre a pleiteada suspensão, o que situa a matéria fora do alcance da esfera do presente julgamento.

Da juntada posterior de documentos

A defesa requer a juntada posterior de documentos. Sobre o tema, é preciso observar o que dispõe o Decreto n.º 70.235/72.

Consoante o já mencionado artigo 16, § 4º, do aludido diploma normativo, a prova deve ser apresentada juntamente com o recurso cabível, precluindo o direito de o sujeito passivo fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna por motivo de força maior ou que se refira a fato ou a direito superveniente ou ainda que se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos.

Ainda que assim não fosse, observo que nenhuma prova veio aos autos após a juntada do recurso voluntário, valendo a defesa da recorrente, por conseguinte, pelas razões e documentos trazidos naquela ocasião.

Da realização de diligências

Quanto ao pedido de diligência, apesar de ser facultado ao sujeito passivo tais pleitos, em conformidade com o inciso IV do supracitado artigo 16, compete à autoridade julgadora decidir sobre sua efetivação, devendo indeferir sempre que considerar as pretendidas provas como prescindíveis ou impraticáveis, na forma do artigo 18, também do Decreto n.º 70.235/72.

A realização de diligências tem por finalidade a elucidação de questões que suscitem dúvidas para o julgamento da lide. Assim, o deferimento de um pedido dessa natureza

pressupõe a necessidade de se conhecer determinada matéria, bem como dirimir dúvidas que o exame dos autos não seja suficiente para esclarecer.

No que se refere especificamente aos pedidos contidos na peça de defesa, cumpre consignar que a solução do presente litígio se vincula à apresentação de documentos cuja guarda e conservação compete à própria recorrente, nos termos da legislação tributária. Portanto, torna-se desnecessário o acionamento de autoridades fiscais para a elucidação de questões afetas ao caso concreto.

No presente caso, o feito fiscal contém todos os elementos necessários para seu prosseguimento, inexistindo nos autos qualquer dúvida de ordem técnica que dependa de novas ações a fim de aferir dados factuais.

Logo, diante do convencimento da desnecessidade de quaisquer esclarecimentos adicionais para o julgamento em tela, concluo pelo indeferimento do pedido de diligência.

Do mérito

Passando-se ao mérito, assinale-se que o sujeito passivo que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), passível de restituição ou de ressarcimento, inclusive crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, pode utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, observando-se o disposto no artigo 74 da Lei nº 9.430/96, e demais normas que tratam da matéria.

Podem ser utilizados, inclusive, créditos que já tenham sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento, desde que referido pedido se encontre pendente de decisão administrativa à data do encaminhamento da declaração de compensação.

A compensação, efetuada mediante a declaração de compensação gerada pelo programa PER/DComp, extingue o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do procedimento.

Constatada pela RFB durante do prazo de cinco anos a compensação indevida de tributo ou contribuição já confessado ou lançado de ofício, o sujeito passivo será comunicado da não-homologação da compensação e intimado a efetuar o pagamento do débito no prazo de trinta dias, contado da ciência do procedimento.

Alternativamente, o sujeito passivo poderá contestar a não-homologação, interpondo manifestação de inconformidade. Se for o caso, poderá, ainda, apresentar recurso voluntário contra a decisão que julgar improcedente aquela contestação. Num e noutro caso, o ônus da prova é da recorrente, por disposição do artigo 373, inciso I, do CPC, e também do artigo 36 da Lei nº 9.784/99.

No caso ora examinado, a recorrente efetuou compensação com emprego de direito creditório oriundo de saldo negativo de tributo. O feito não foi homologado pela Fazenda, sob a motivação de não confirmação de parte das retenções na fonte que comporiam o crédito em questão, ante a constatação da não comprovação do oferecimento à tributação das correspondentes receitas.

Em sua defesa, a recorrente alega que o não oferecimento à tributação das receitas correspondentes às retenções não consideradas pela autoridade fiscal é apenas aparente. Isso porque a situação seria de desencontro entre regimes de reconhecimento de receita: enquanto as fontes pagadoras, operando em regime de caixa, considerariam o momento do resgate como sendo a ocasião do auferimento do rendimento, a recorrente teria se pautado pelo regime de competência, contabilizando os ganhos financeiros nos meses em que postos a sua disposição nas contas de investimento.

Embora a tese defensiva reflita o que, de fato, sói acontecer nas situações de rendimentos de aplicações financeiras – o desencaixe entre períodos para um mesmo fato gerador, em função da adoção de regimes contábeis distintos –, tal fenômeno não se presta a justificar, no caso concreto, as ausências de rendimentos e de retenções detectadas pela Fazenda.

Senão, vejamos.

Diante de tal argumento, a autoridade julgadora de primeira instância pôs-se ao cotejo entre rendimentos financeiros de períodos anteriores e posteriores ao do saldo negativo em análise. Evidentemente, o objetivo de tal medida foi neutralizar o desencontro de referências temporais causado pelo confronto de informações produzidas a partir de regimes contábeis distintos.

Outrossim, assistisse razão à recorrente, a autoridade julgadora identificaria, num intervalo de tempo dilatado para além do considerado no despacho recorrido, um total de rendimentos oferecidos à tributação (DIPJ, declaração apresentada pela recorrente) compatível com o total de rendimentos tributados na fonte (DIRF, apresentadas pelas fontes pagadoras). Mas não foi essa a constatação do colegiado de primeira instância. Vejamos trecho de escorreito posicionamento sobre o tema, que constou do voto condutor da decisão recorrida:

É preciso cuidado nessa avaliação, principalmente em relação às receitas financeiras.

Isso porque, por um lado, em respeito ao princípio contábil da competência, o oferecimento da receita à tributação deve ocorrer à medida em que os ganhos são auferidos, independentemente do efetivo resgate da aplicação.

Por outro lado, a retenção de imposto de renda na fonte sobre esses rendimentos segue periodicidade diversa, diferenciada caso se trate de aplicações financeiras de renda fixa ou em fundos de investimento.

Assim, para avaliar a inclusão na base de cálculo do imposto de renda da receita financeira informada como rendimento tributável na DIRF é importante considerar a ausência de sincronia, determinada pela legislação, entre o oferecimento da receita à tributação e a efetiva retenção na fonte.

Dessa forma, **é perfeitamente possível que, restringindo-se a avaliação a um único ano calendário (ou trimestre), seja apurada aparente omissão de receita à tributação. Entretanto, ampliando-se essa avaliação para anos (ou trimestres) anteriores, pode-se deparar com cenário inverso: receita financeira informada na DIPJ em valor superior ao rendimento tributável informado em DIRF.**

Essa inversão indica que a retenção ocorrida em determinado ano (ou trimestre) está vinculada a receitas financeiras que foram incluídas na base de cálculo do imposto não somente no período em análise, mas também em anos (ou trimestres) anteriores.

Diante desse cenário, no caso de ser apontada aparente omissão de receitas financeiras na apuração do resultado de um determinado período, o mais indicado é avaliar o valor acumulado das receitas financeiras informadas na DIPJ e os rendimentos tributáveis apresentados na DIRF para um período ampliado, de forma a igualar os períodos de inclusão da receita na base de cálculo do tributo e da ocorrência da retenção, tornando comparáveis os montantes de receita financeira, na DIPJ, e rendimento tributável, na DIRF.

Não raro, quando alargado o período de avaliação quanto à tributação das receitas financeiras, não se confirma a impressão inicial de omissão de rendimentos.

(...)

Para verificação de inconsistências relativas ao confronto do regime de caixa (fontes pagadoras) e de competência (contribuinte), como mencionado pela defesa, os valores informados em DIPJ, no ano submetido à exame e nos anos utilizados para comparação, teriam necessariamente que corresponder aos rendimentos efetivamente auferidos para cada ano.

Não há possibilidade de se verificar se a empresa deixou de oferecer rendimentos de aplicações financeiras em determinado período de apuração, quando confrontado com as informações em DIRF, em razão de sua escrituração seguir o regime de competência, porque teria oferecido uma suposta diferença a maior em período de apuração posterior, se as **informações produzidas pela empresa e pelas fontes pagadoras são extremamente discrepantes nesses períodos que seriam confrontados, sempre muito maior do que os valores informados em DIPJ**, como demonstrado a seguir:

(...)

Como afirmar que a contribuinte registrou em DIPJ um valor menor ou maior do que o percebido em determinado ano, quando o efetivamente percebido, com base em DIRF, é extraordinariamente maior do que o declarado?

Diante de tamanha diferença, entre as informações prestadas em DIPJ e as registradas em DIRF, o argumento da contribuinte não encontra sustentação.

Apesar da fundamentação acima ser suficiente para descaracterizar a defesa apresentada, **percebe-se ainda do exame das DIPJ dos anos-calendário 2007 a 2010 que a retenção informada aumenta ou diminui de acordo com o rendimento tributável a ela correspondente, não denotando descompasso entre regime de caixa e competência, portanto, também sob esse aspecto o argumento da contribuinte não encontraria sustentação.** (grifei)

Como se vê, nem mesmo com o alargamento do período de análise, se deu a neutralização da diferença de efeitos entre os regime de caixa e de competência. Ao contrário, foi possível detectar um somatório de receita oferecida à tributação pela recorrente acintosamente menor que o somatório de receitas objeto de retenção na fonte pelas instituições financeiras.

Assim sendo, restou patente que a recorrente não logrou demonstrar o atendimento de condição *sine qua non* para o aproveitamento das retenções na fonte requeridas, qual seja, o oferecimento à tributação dos correspondentes rendimentos. É o que dispõe a Lei n.º 9.430/96, artigo 2.º, § 4.º, inciso III (c/c Lei n.º 8.981/95, artigo 57 e IN RFB n.º 1.700/17, artigos 44 e 46), bem assim a súmula n.º 80 deste CARF:

Lei n.º 9.430/96:

Art. 2.º (...)

(...)

§ 4º. Para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor:

(...)

III - do imposto pago ou retido na fonte, **incidente sobre receitas computadas na determinação do lucro real;**

(...)

Súmula CARF nº 80:

Na apuração do IRPJ, a pessoa jurídica poderá deduzir do imposto devido o valor do imposto de renda retido na fonte, **desde que comprovada a retenção e o cômputo das receitas correspondentes na base de cálculo do imposto.** (grifei)

Por fim, observo que, sem razão, a recorrente argumenta a existência de “*cálculos tendenciosos*” no despacho decisório e que teriam sido confirmados na decisão recorrida.

Em síntese, aduz a defesa que fora calculada uma proporção entre os rendimentos constantes da DIPJ e das DIRF para, na sequência, aplicar tal coeficiente sobre o IRRF informado no Per/DComp e, assim, obter o que seria o total das retenções confirmadas.

Tampouco assim não fora, o relatório “*Detalhamento do Crédito*” deixa claro que não houve qualquer metodologia de cálculo aplicada ao caso, mas somente o cruzamento de dados declarados pela recorrente e por suas fontes pagadoras.

Vejamos o quadro abaixo, extraído do aludido relatório:

Parcelas Confirmadas Parcialmente ou Não Confirmadas					
CNPJ da Fonte Pagadora	Código de Receita	Valor PER/DCOMP	Valor Confirmado	Valor Não Confirmado	Justificativa
01.701.201/0001-89	3426	90.679,84	0,00	90.679,84	Receita correspondente não oferecida à tributação
17.298.092/0001-30	3426	77.106,96	0,00	77.106,96	Receita correspondente não oferecida à tributação
30.306.294/0001-45	3426	21.207,34	0,00	21.207,34	Receita correspondente não oferecida à tributação
33.066.408/0001-15	3426	211.162,12	0,00	211.162,12	Receita correspondente não oferecida à tributação
33.603.457/0001-40	3426	275.121,27	0,00	275.121,27	Receita correspondente não oferecida à tributação
33.700.394/0001-40	3426	1.730,14	0,00	1.730,14	Receita correspondente não oferecida à tributação
43.073.394/0078-08	3426	467.697,70	339.936,46	127.761,24	Receita correspondente oferecida parcialmente à tributação
58.160.789/0001-28	3426	235.515,10	0,00	235.515,10	Receita correspondente não oferecida à tributação
59.588.111/0001-03	3426	417.952,95	0,00	417.952,95	Receita correspondente não oferecida à tributação
60.746.948/0001-12	3426	78.104,97	0,00	78.104,97	Receita correspondente não oferecida à tributação
60.746.948/0001-12	6800	385.726,12	0,00	385.726,12	Receita correspondente não oferecida à tributação
Total		2.262.004,51	339.936,46	1.922.068,05	

Como se vê, a autoridade fiscal não efetuou qualquer proporção sobre receitas, mas tão somente a subtração entre valores pretendidos (Per/DComp) e confirmados (DIRF),

operação matemática obviamente necessária para a perfeita exposição do caso. Demais disso, o que se seguiu foi a adição do montante antes integralmente confirmado (R\$ 162.388,20) com a parcela identificada no quadro acima (R\$ 339.936,46).

Se disso resultou um valor parcial de retenções confirmadas (R\$ 502.324,46 = R\$ 339.936,46 + R\$ 162.388,20) foi porque essa era a parcela associada às receitas tributadas pela recorrente.

Conclusão

Ante o exposto, voto por não conhecer da parte do recurso voluntário em que se alega erro no preenchimento do Per/DComp e realização de aplicação financeira em conjunto com clientes.

E, na parte conhecida do recurso voluntário, voto por negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

José Eduardo Genero Serra

Voto Vencedor

Conselheiro Fredy José Gomes de Albuquerque, Redator Designado.

Apesar do bem fundamentado voto do Conselheiro Relator, o colegiado manifestou divergência quanto ao conhecimento integral do recurso, entendendo ser adequado apreciar integralmente a matéria trazida a julgamento, porquanto não verificada a preclusão do direito de controverter matérias jurídicas posteriormente à manifestação de inconformidade.

O relator não conheceu os pontos trazidos no Recurso Voluntário que, no seu entender, inovaram no debate e não deviam ser apreciados. Em suas palavras: “*Não obstante, no caso em análise, a recorrente formula duas razões de defesa passíveis de arguição desde a manifestação de inconformidade, mas que somente foram deduzidas perante esta segunda instância julgadora. São elas: erro no preenchimento do Per/DComp e realização de aplicação financeira conjunta de recursos próprios e de clientes”.* Assim, não conheceu das citadas matérias por considera-las preclusas.

Entendo que os assuntos devam ser conhecidos, pois se trata de processo de DCOMP e a matéria controvertida está relacionada ao oferecimento ou não à tributação, trazidos com argumentos relacionados ao erro no preenchimento do PER/DCOMP e realização de aplicação financeira conjunta de recursos próprios e de cliente.

Assim, a parte o recurso trouxe os seguintes argumentos:

“1.1 RENDIMENTOS PRÓPRIOS X RENDIMENTOS DE GRUPOS DE CONSÓRCIO

As supostas divergências encontradas pela fiscalização são justificadas pela diferenciação dos rendimentos próprios e dos rendimentos de grupos de consórcios. Este Contribuinte possui a atividade de Administradora de Consórcios, com isso, há vinculado ao seu CNPJ várias aplicações financeiras que são de grupos de consórcios por ele administrados.

No entanto, esses rendimentos pertencem aos participantes dos grupos de consórcios (cotistas), por esse motivo, os rendimentos dessas aplicações não são contabilizados e oferecidos à tributação por essa contribuinte, tampouco o imposto de renda retido na fonte relacionados a essas aplicações são utilizados como crédito por essa contribuinte. Sendo assim, para analisar as informações das DIRFs das fontes pagadoras na busca da confirmação do IRRF utilizado por essa contribuinte, faz-se necessário desconsiderar os rendimentos e IRRF que não se referem as aplicações financeiras de seus próprios recursos. Será apresentado em anexo ao Recurso Voluntário o “Doc. 01” que, na sua página 08, possui a relação de rendimentos que devem ser desconsiderados (tela abaixo), tanto que, analisando o CNPJ da fonte pagadora, com o código de retenção na fonte e o valor do IRRF, pode-se confirmar que essa contribuinte não declarou esse IRRF como parte de seus créditos em sua DIPJ e PERDCOMP, deixando claro que pertencem aos consorciados.

Quadro I

CNPJ / CPF	Fonte Pagadora Nome Empresarial/Nome	Dirf			
		entregue em	Código	Rendimento	Imposto
00.000.000/0001-91	BANCO DO BRASIL S A	20140604	3426	1.182,86	207,07
00.360.305/0001-04	CAIXA ECONOMICA FEDERAL	20141230	3426	49,58	11,10
33.066.408/0001-15	BANCO ABN AMRO REAL S.A.	20110413	6800	5.489.361,11	1.204.830,89
17.192.451/0001-70	BANCO ITAUCARD S.A.	20140106	6800	245.338,00	36.800,69
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	20131127	6800	5.150.832,02	772.624,77
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	20131127	3426	1.996,07	1,36
43.073.394/0001-10	BANCO NOSSA CAIXA S.A.	20110318	6800	480.322,12	72.048,19
43.073.394/0001-10	BANCO NOSSA CAIXA S.A.	20110318	3426	16.565,86	2.766,86
03.384.738/0001-98	VOTORANTIM ASSET MANAGEMENT D.T.V.M. LTDA.	20090227	6800	17.195.229,68	2.615.975,67
33.700.394/0001-40	UNIBANCO-UNIAO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.	20131112	6800	19.856.116,62	2.978.417,46
33.700.394/0001-40	UNIBANCO-UNIAO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.	20131112	3426	10.727,69	2.413,73
33.172.537/0001-98	BANCO J P MORGAN SA	20111123	6800	3.831.267,83	702.488,65
33.479.023/0001-80	BANCO CITIBANK S A	20140909	6800	8.534.481,94	1.502.843,91
58.160.789/0001-28	BANCO SAFRA S/A	20131004	3426	203,08	45,68
60.701.190/0001-04	ITAU UNIBANCO S.A.	20131003	3426	2.001,15	-
90.400.888/0001-42	BANCO SANTANDER SA	20140702	3426	1,40	0,31
				60.815.677,01	9.891.476,34

Ainda, conforme quadro abaixo extraído da página 09 do Doc.01 (anexo), onde contém de fato quais as retenções na fonte foram utilizadas por essa contribuinte, pode-se observar qual o rendimento de fato refere-se ao IRRF utilizado como parcela de composição do crédito, e que deveria e foi oferecido à tributação, sendo esse o valor de R\$ 12.428.488,49.

Quadro II

CNPJ / CPF	Fonte Pagadora Nome Empresarial/Nome	Dirf			
		entregue em	Código	Rendimento	Imposto
59.281.253/0001-23	UBS PACTUAL SERVIÇOS FINANCEIROS SA DTVM	20130517	6800	139.591,45	21.207,34
01.701.201/0001-89	HSBC BANK BRASIL S.A.-BANCO MULTIPLO	20120917	3426	518.273,25	90.679,84
60.746.948/0001-12	BANCO BRADESCO S.A.	20131127	6800	2.426.972,65	385.726,12
17.298.092/0001-30	BANCO ITAU BBA S/A	20091103	3426	422.276,69	77.106,96
33.066.408/0001-15	BANCO ABN AMRO REAL S.A.	20110413	3426	1.083.992,06	211.162,12
33.608.457/0001-40	BANCO RODOBENS S.A.	20090227	3426	1.248.353,66	275.121,27
33.700.394/0001-40*	UNIBANCO-UNIAO DE BANCOS BRASILEIROS S.A.	20131112	3426	7.689,50	1.730,14
43.073.394/0001-10*	BANCO NOSSA CAIXA S.A.	20110318	3426	2.672.559,61	467.697,70
58.160.789/0001-28*	BANCO SAFRA S/A	20131004	3426	1.324.458,51	235.515,10
59.588.111/0001-03	BANCO VOTORANTIM S.A.	20120904	3426	2.202.902,39	417.552,95
60.746.948/0001-12*	BANCO BRADESCO S.A.	20131127	3426	386.418,72	78.104,97
				12.428.488,49	2.262.004,51

Cumpra-se destacar que para as fontes pagadoras marcadas com “*”, parte do valor (rendimento e IRRF) pertence à Administradora de Consórcios (Quadro II) e parte é dos Consorciados (Quadro I), por esse motivo estão separadas e constam nos dois quadros. Os informes de rendimentos já juntados ao processo fls. 36 a 51, demonstram que são de aplicações distintas.

Esclarecidos os equívocos na interpretação dos documentos fiscais apresentados pelo Contribuinte resta evidente que a Empresa não cometeu nenhuma ilegalidade, fazendo jus ao direito creditório e a consequente homologação integral das compensações em litígio.

A parte se limitou a informar retenções em fonte e não juntou documento algum, não apresentou contabilidade e não colacionou elementos de prova que permita qualquer análise de mérito. Tais matérias devem, sim, ser conhecidas pelo colegiado, para afastar o direito creditório em razão de falta de provas.

Dirijo do Conselheiro Relator no que pertine ao conhecimento ou não dos pontos suscitados pela parte. Entendo necessário conhecê-los, para assegurar plenamente seu direito de defesa e não gerar nulidade por alegação de qualquer tipo de cerceamento, aqui afastado pela análise de mérito. Não obstante, inexistente esforço probatório útil à solução da lide, por inércia da própria parte, que não apresentou nenhuma pronta documental.

Não se nega ao interessado a possibilidade de ter reconhecido crédito mediante justificação tardia, inclusive, com juntada posterior de documentos, hipótese que é admitida por esta Turma de Julgamento, com fundamento na busca da verdade material. Porém, os senões probatórios não de ser respeitados, sob pena do reconhecimento do enriquecimento sem causa e vilipêndio à legalidade.

Importa registrar que a irresignação recursal não se sedimenta em documentos juntados tardiamente, nem após o despacho decisório nem da decisão de piso.

A legislação processual que versa sobre ônus probatório do interessado em instruir o feito administrativo fiscal com os elementos necessários à comprovação de suas alegações determina, como regra geral, que “A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual” (art. 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72), estabelecendo como exceções as hipóteses de impossibilidade de apresentação oportuna, a existência de fato ou direito superveniente, ou que a prova destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

De forma complementar, a Lei nº 9.784/99, ao regular o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, disciplina que “*O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo*” (art.38), como forma de assegurar a ampla defesa e, entretanto, referendar a busca de uma verdade materialmente demonstrável, opondo-se a pretextos formalísticos que dificultem ou inviabilizem a realização dessa finalidade. Por isso mesmo, o § 2º do citado dispositivo estatui, categoricamente, que “*Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias*”.

A busca da verdade material não é apenas um direito do contribuinte, mas uma exigência procedimental a ser observada pela autoridade lançadora e pelos julgadores do processo administrativo tributário, os quais referendam ou não a regularidade da constituição do crédito tributário, como forma de lhe assegurar os atributos de certeza, liquidez e exigibilidade que justificam os privilégios e garantias a ele referíveis, conforme indica o Código Tributário Nacional e legislação esparsa.

A verdade material serve à instrumentalidade e economia processuais, porquanto o processo administrativo não é um fim em si mesmo, e, no lúcido dizer de Hugo de Brito Machado Segundo, “*consagra um valor que deve orientar a interpretação das demais regras processuais, sempre que o intérprete estiver diante de duas interpretações em tese possíveis, deverá adotar aquela que melhor consagre o processo em sua feição instrumental, e não sacramental. Trata-se de decorrência direta do princípio do devido processo legal, sendo certo que devido é aquele processo que se presta da maneira mais efetiva possível à finalidade a que se destina, e não aquele que faz com que as partes se embarquem em um emaranhado de formalismos e terminem vendo naufragar a sua pretensão de ver resolvido o conflito de interesses no qual estão envolvidas*” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 10. ed. rev e atual. São Paulo: Atlas, 2018, p. 54).

Considera-se, pois, que o processo administrativo tributário há de ser pautado pelo formalismo moderado, a fim de assegurar que documentos eventualmente juntados aos autos após a impugnação possam ser analisados pela autoridade julgadora, mesmo em sede de recurso voluntário. O que importa é que a matéria controvertida documentalmente e relacionada objetivamente às razões igualmente suscitadas nas fases anteriores possam ser consideradas no julgamento do colegiado, permitindo o exercício da ampla defesa e, paralelamente, buscando alcançar as finalidades de controle do lançamento tributário.

O formalismo moderado dá sentido finalístico à verdade material que subjaz à atividade de julgamento, e, no dizer de Celso Antônio Bandeira de Mello, evita “*que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é, ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte, ou pelas partes, a Administração deve sempre buscar a verdade substancial*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*, 9ª ed., São Paulo: Malheiros, 1997, p. 322-323).

Importa registrar que o CARF tem se debruçado sobre a matéria, convergindo ao entendimento segundo o qual a juntada posterior de documentos, mesmo em sede de Recurso Voluntário, não está alcançada pela preclusão probatória consumativa a que alude o art. 16, § 4º,

do Decreto n.º 70.235/72, devendo-se admitir as exceções do próprio dispositivo quando as provas anexadas, face ao princípio da verdade material, admitam conexão com a causa de pedir suscitada pela parte, desde que a matéria tenha sido controvertida em momento processual anterior. Neste sentido, cite-se os seguintes acórdãos:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRESERVAÇÃO DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS. RECURSO VOLUNTÁRIO. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. PRESSUPOSTOS RECURSAIS INTRÍNSECOS E EXTRÍNSECOS. PRINCÍPIO DA DIALETICIDADE. ÔNUS DA IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA. ALEGAÇÕES RECURSAIS GENÉRICAS. PRECLUSÃO. NÃO CONHECIMENTO. IMPUGNAÇÃO NÃO CONHECIDA PELA DECISÃO HOSTILIZADA. AUSÊNCIA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS E SUFICIENTES DO ACÓRDÃO RECORRIDO. DUPLO GRAU DO CONTENTIOSO TRIBUTÁRIO. PROIBIÇÃO DA SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. VEDAÇÃO DE DISCUSSÃO DE MATÉRIA NÃO DECIDIDA NA PRIMEIRA INSTÂNCIA.

O recurso voluntário interposto, apesar de ser de fundamentação livre e tangenciado pelo princípio do formalismo moderado, deve ser pautado pelo princípio da dialeticidade, enquanto requisito formal genérico dos recursos.

Isto exige que o objeto do recurso seja delimitado pela decisão recorrida havendo necessidade de se demonstrar as razões pelas quais se infirma a decisão. As razões recursais precisam conter os pontos de discordância com os motivos de fato e/ou de direito, impugnando especificamente a decisão hostilizada, devendo haver a observância dos princípios da concentração, da eventualidade e do duplo grau de jurisdição. A ausência do mínimo de arrazoado dialético direcionado a combater as razões de decidir da decisão infirmada, apontando o “error in procedendo” ou o “error in iudicando” nas suas conclusões, acarreta o não conhecimento do recurso por ausência de pressuposto extrínseco de admissibilidade pertinente a regularidade formal.

De igual modo, a preclusão, decorrente da não impugnação específica no tempo adequado, redundando no não conhecimento por ausência de pressuposto intrínseco de admissibilidade pertinente ao fato extintivo do direito de recorrer. (Acórdão n.º 2202-005.055 - 2ª Câmara/2ª Turma Ordinária/ 2ª Seção – Sessão de 14 de março de 2019)

PROVAS DOCUMENTAIS COMPLEMENTARES APRESENTADAS NO RECURSO VOLUNTÁRIO RELACIONADAS COM A FUNDAMENTAÇÃO DO OBJETO LITIGIOSO TEMPESTIVAMENTE INSTAURADO. APRECIACÃO. PRINCÍPIOS DO FORMALISMO MODERADO E DA BUSCA PELA VERDADE MATERIAL. NECESSIDADE DE SE CONTRAPOR FATOS E FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA DE PRECLUSÃO.

Em homenagem ao princípio da verdade material e do formalismo moderado, que devem vigor no âmbito do processo administrativo fiscal, deve-se conhecer a prova documental complementar apresentada no recurso voluntário que guarda relação com a matéria litigiosa controvertida desde a manifestação de inconformidade ou impugnação, especialmente para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. O documento novo, colacionado com o recurso voluntário, pode ser apreciado quando se destina a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos, sendo certo que os fundamentos da decisão de primeira instância constituem nova linguagem jurídica a ser contraposta pelo administrado, de modo a se invocar a normatividade da alínea "c" do § 4º do art. 16 do Decreto n.º 70.235, não se cogitando de preclusão. (Acórdão n.º 2202-006.166 – 2ª Seção / 2ª Câmara / 2ª TO)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
(IRPJ)

(...) PROVAS. VERDADE MATERIAL. APRESENTAÇÃO EM SEDE DE RECURSO VOLUNTÁRIO. EXCEÇÃO. POSSIBILIDADE EXCEPCIONAL.

Admite-se a relativização do princípio da preclusão, tendo em vista que, por força do princípio da verdade material, podem ser analisados documentos e provas trazidos aos autos posteriormente à análise do processo pela autoridade de primeira instância.

Assim decidiu a Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”) deste Conselho no julgamento do Acórdão nº 9101002.781, nos autos do Processo Administrativo nº 14098.000308/2009-74, em sessão de 06/04/2017, veja-se: RECURSO VOLUNTÁRIO. JUNTADA DE DOCUMENTOS. POSSIBILIDADE. DECRETO 70.235/1972, ART. 16, §4º. LEI 9.784/1999, ART. 38. É possível a juntada de documentos posteriormente à apresentação de impugnação administrativa, em observância ao princípio da formalidade moderada e ao artigo 38, da Lei nº 9.784/1999. (Acórdão nº 1002-000.832 - 1ª Seção / 2ª TE - Sessão de 8 de outubro de 2019)

PRECLUSÃO. NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à impugnação do contribuinte, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de primeira instância e contemplada pelo Acórdão recorrido. (Acórdão nº 1401002.163 - 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária - Sessão de 23 de fevereiro de 2018)

Não obstante esse contexto, nada foi juntado aos autos, razão pela qual "*a excelência da técnica, a virtuosidade da inspiração, a qualidade das ferramentas e todo o tempo disponível de nada valem para o artífice quando não há matéria apta a ser moldada*"¹.

Considero admissível a apresentação tardia de elementos de prova capazes de controverter a existência do crédito reclamado, notadamente as informações fiscais e contábeis do contribuinte, que são elementos suficientes ao aprofundamento da análise do direito creditório objeto do processo. Com efeito, mais vale investigar a existência de um direito a admitir o enriquecimento sem causa.

Contudo, não é possível reconhecer direito creditório ou suscitar retorno de autos processuais para reapreciação da análise de mérito sem elementos de provas cujo ônus a parte deve se desincumbir de produzir.

DISPOSITIVO

Assim, conheço de todas as matérias do Recurso Voluntário para negar-lhe provimento, acompanhando o relator nos demais pontos indicados em seu voto.

¹ ALBUQUERQUE, Neudson Cavalcante. Swap e edge: Desafios probatórios para fins de redução de perdas. In: _____ BOSSA, Gisele Barra (Coord.). Eficiência probatória e a atual jurisprudência do CARF. São Paulo: Almedina, 2020, p. 299.

(documento assinado digitalmente)
Fredy José Gomes de Albuquerque