



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

Processo nº 10880.686567/2009-00
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 1302-002.731 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2018
Matéria COMPENSAÇÃO
Recorrente CÁRDIO SISTEMAS COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2011

Ementa:

PROCESSUAL - VERDADE MATERIAL - LIMITES - PROVA POSTERIOR - OBSERVÂNCIA AOS REQUISITOS DO ART. 16, §4º, DO DECRETO 70.235/72.

Ainda que jungido ao princípio da verdade material, o processo administrativo também se encontra limitado pelo princípio da legalidade e pela regra do devido processo legal. O momento de que dispõe o contribuinte para produzir provas e trazer documentos é o da oposição de sua impugnação, admitindo-se, como exceção, a produção de provas e argumentos em momento posterior apenas nas hipótese devidamente demonstradas do § 4º do art. 16 do Decreto 70.235/72.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os conselheiros Flávio Machado Vilhena Dias (relator), Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Rogerio Aparecido Gil. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias - Relator.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca - Redator designado.

Participaram do presente julgamento os conselheiros Luiz Tadeu Matosinho Machado (Presidente), Rogério Aparecido Gil, Paulo Henrique Silva Figueiredo, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa, Lizandro Rodrigues de Sousa (Suplente convocado), Carlos César Candal Moreira Filho, Gustavo Guimarães da Fonseca e Flávio Machado Vilhena Dias.

Relatório

Em Despacho Decisório emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de São Paulo (DERAT), o pedido de compensação anteriormente transmitido pelo contribuinte não foi homologado, uma vez que, nos termos constates do Despacho exarado, constatou-se que *"a partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, abaixo relacionados, mas integralmente utilizados para quitação de débitos, do contribuinte, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP"*.

Intimado da referida decisão, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade, alegando, preliminarmente, que o crédito não foi identificado, uma vez que houve um erro interno, já que, uma vez identificado o pagamento indevido ou a maior, olvidou-se de retificar as suas DCTF's. Assim, segundo alega, esta ausência de retificação impossibilitou a fiscalização de identificar o crédito apontado em seu pedido de compensação.

Afirma que retificou as DCTF's após o recebimento dos despachos decisórios, que acabaram por não homologar os diversos pedidos de compensação apresentados no período.

Alegou, ainda, que o seu direito creditório decorre da interpretação da Receita Federal do Brasil, exarada na resposta de consulta de nº 07/2009, em que restou definido que *"a venda (desenvolvimento e edição) de softwares prontos para uso (de prateleira, standard) é classificada como venda de mercadoria e o percentual para a determinação da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica é de oito por cento"*.

Com essa nova interpretação, alegou, o Recorrente, que identificou o erro na apuração do IRPJ e da CSLL, resultando em um recolhimento indevido ou a maior destes tributos. E exatamente por conta desses recolhimentos a maior é que apresentou os pedidos de compensação, utilizando os créditos originados do pagamento indevido ou a maior (resultantes da interpretação exarada pela Receita Federal do Brasil), para pagar débitos próprios, nos termos e contornos exigidos pela legislação.

Em análise à Manifestação de Inconformidade, a douta Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo (SP) entendeu por bem julgar o apelo do contribuinte como improcedente. Como fundamento da decisão, o acórdão considerou (i) a impossibilidade de se analisar as DCTF's retificadas após o início do procedimento fiscal e (ii) que o contribuinte não comprovou que fabrica software prontos para o uso (de prateleira).

Devidamente intimado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, no qual, em síntese, repisa os argumentos apresentados em sua Manifestação de Inconformidade.

No que tange às retificações das DCTF's, o Recorrente alega que mesmo tendo sido as retificações realizadas após o procedimento fiscal, são elas - as DCTF's retificadas - que comprovam a realidade das suas operações e que, por isso, não podem ser desprezadas pelos órgãos judicantes.

Por outro lado, anexa aos autos documento em que detalha o seu processo de produção, para concluir que produz softwares prateleira e, por isso, teria o direito de se valer da forma de cálculo do IRPJ e da CSSL, nos termos exarados pela Receita Federal do Brasil, através de solução de consulta.

Junta aos autos, ainda, planilha em que segrega suas vendas, com arrimo na DIPJ, que também anexa aos autos. Assim, pede provimento ao Recurso Voluntário e o consequente reconhecimento do seu direito creditório.

Este é o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Flávio Machado Vilhena Dias - Relator

Como se denota dos autos, o Recorrente foi intimado do teor do acórdão recorrido, via AR, em 05/09/2011, apresentando o Recurso Voluntário ora analisado no dia 30/09/2011, ou seja, dentro do prazo de 30 dias, nos termos do que determina o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72.

Assim, por cumprir os demais requisitos de admissibilidade, o Recurso Voluntário deve ser conhecido e analisado por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Como demonstrado acima, o Recorrente alega que o seu direito creditório não foi reconhecido, uma vez que, por erro interno, não promoveu a retificação das suas DCTF's, quando identificou que havia calculado de forma equivocada o IRPJ e CSSL.

Argumenta, ainda, que o erro no cálculo dos tributos se deu pela constatação de que a Receita Federal do Brasil se posicionou, via solução de consulta, pelo cálculo diferenciado das exações, quando houvesse a comercialização dos chamados "softwares de prateleiras".

Contudo, mesmo tendo sido trazidos esses argumentos ao julgador *a quo*, em sede de Manifestação de Inconformidade, a DRJ entendeu por bem em não considerar as alegações e, em especial, as retificações das DCTF's do contribuinte, julgando como improcedente aquela Manifestação.

Pois bem.

No julgamento da Manifestação de Inconformidade apresentada pela Recorrente, a Delegacia de Julgamento de São Paulo (SP) poderia, de ofício, independentemente de requerimento expresso, ter realizado diligências para aferir autenticidade dos créditos declarados pelo Recorrente. Esta é a orientação do artigo 18 do Decreto 70.235/72. Confira-se:

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

A interpretação que se pode fazer do citado dispositivo do Decreto que rege o processo administrativo federal é de que deve a Administração Pública se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações dos contribuintes, o que, *data venia*, não foi feito no presente caso.

Deve-se ressaltar, sobre o processo administrativo fiscal, que ele é delineado por diversos princípios, dentre os quais se destaca o da Verdade Material, cujo fundamento constitucional reside nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal, no qual o julgador deve pautar suas decisões. Ou seja, o julgador deve perseguir a realidade dos fatos, para que não incorra em decisões injustas ou sem fundamento. Nesse sentido, são os ensinamentos de James Marins:

A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalidade através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. (grifou-se). (MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. - São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179.)

No processo administrativo tributário, o julgador deve sempre buscar a verdade e, portanto, não pode basear sua decisão em apenas uma prova carreada nos autos. É permitido ao julgador administrativo, inclusive, ao contrário do que ocorre nos processos judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influir em seu convencimento.

Isto porque, no processo administrativo não há a formação de uma lide propriamente dita, não há, em tese, um conflito de interesses. O objetivo é esclarecer a ocorrência dos fatos geradores de obrigação tributária, de modo a legitimar os atos da autoridade administrativa.

Este Conselho, em reiteradas decisões, há muito se posiciona no sentido de que o processo administrativo, em especial o julgador, deve ter como norte a verdade material para solução da lide. Confira-se:

IPI. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL.

Nos termos do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, é facultado ao sujeito passivo a apresentação de elementos probatórios na fase impugnatória. A não apreciação de documentos juntados aos autos ainda na fase de impugnação,

antes, portanto, da decisão, fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. Deve ser anulada decisão de primeira instância que deixa de reconhecer tal preceito. Processo anulado. (13896.000730/00-99, Recurso Voluntário nº. 132.865, ACÓRDÃO 203-12338, Relator Dalton Cesar Cordeiro de Miranda)

IRPJ - PREJUÍZO FISCAL - IRRF - RESTITUIÇÃO DE SALDO NEGATIVO - ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ - PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL - Não procede o não reconhecimento de direito creditório relativo a IRRF que compõe saldo negativo de IRPJ, quando comprovado que a receita correspondente foi oferecida à tributação, ainda que em campo inadequado da declaração. Recurso provido. (Número do Recurso: 150652 - Câmara: Quinta Câmara - Número do Processo: 13877.000442/2002-69 – Recurso Voluntário: 28/02/2007)

COMPENSAÇÃO - ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO E/OU PEDIDO – Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração e/ou pedido, deve a verdade material prevalecer sobre a formal. Recurso Voluntário Provido. (Número do Recurso: 157222 - Primeira Câmara - Número do Processo: 10768.100409/2003-68 – Recurso Voluntário: 27/06/2008 - Acórdão 101-96829).

Assim, devem ser considerados, *in casu*, as DCTF's que foram retificadas pelo Recorrente, que, a princípio, em uma análise superficial, demonstram créditos passíveis de compensação. Contudo, só através de diligência, que deverá ser realizada pela DRF onde o contribuinte tem domicílio fiscal, é que se poderá ter certeza de que os créditos utilizados são mesmo decorrentes de pagamento indevido ou a maior e, em consequência, se são passíveis de compensação, como pretendeu o Recorrente quando apresentou a PerDcomp.

Não se pode olvidar que consta anexada aos Autos, além das DCTF's retificadas, descrição do processo produtivo do contribuinte e planilha em que, a princípio, se fez a segregação das receitas apuradas pelo contribuinte no período em análise.

Tendo em vista o acima exposto e o fato de que não constar nos autos documentação contábil ou fiscal capaz de comprovar os exatos valores dos créditos invocados pelo Recorrente, voto por converter o julgamento em diligência à DRF onde o contribuinte tem domicílio fiscal, para que esta possa:

1) Apurar, com base nas DCTF's retificadas e nos demais documentos contábeis e fiscais da empresa que julgar necessário, se existe o direito creditório invocado pelo contribuinte;

2) Existindo o direito creditório, informar, de forma pormenorizada, os valores dos créditos e se estes são suficientes para liquidar os débitos indicados no presente pedido de compensação;

3) Intimar a empresa a se manifestar acerca da diligência realizada, se assim o desejar;

4) Retornar os presentes autos ao CARF para julgamento.

(assinado digitalmente)

Flávio Machado Vilhena Dias.

Voto Vencedor

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca - redator designado.

Venia concessa às judiciosas ponderações do Ilustre Relator mas, delas, ousei discordar, no que fui acompanhado pela maioria qualificada de meus pares.

Aqui, vejam bem, existem dois motivos para entender que, ainda que o direito ao crédito seja plausível, semelhante plausibilidade somente alçaria ares de verdade absoluta a partir da prova de que:

a) as DCTFs retificadas contemplavam informações corretas e acompanhadas de documentos que lhes comprovavam a veracidade;

b) tendo origem em classificação equivocada da atividade desenvolvida, mormente quanto ao tipo de *software* que seria objeto de venda ou cessão, trouxesse o contribuinte a prova de que, efetivamente, seus programas de computador seriam aqueles considerados como de prateleira (isto é, *softwares* fechados, sem transferência de código fonte).

O problema é que, como a origem do crédito está jungida a estes dois fatos, cabia ao recorrente, desde a sua manifestação de inconformidade (=impugnação), trazer os documentos necessários à demonstração da liquidez e certeza do crédito cuja compensação de se postulava. Essa, diga-se, é a *mens legis* do art. 170, *caput*, do CTN, quando franqueia aos entes federados a realização compensação, senão vejamos:

A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública.

Os pressupostos, pois, do direito crédito a ser utilizado pelo sujeito passivo da obrigação tributária é a sua liquidez e certeza, pressupostos estes que **antecedem o próprio pedido de compensação**. Por isso, e não por outra razão, compete ao contribuinte demonstrar tais liquidez e certeza; é ônus do sujeito passivo e não da Administração Tributária.

Neste passo, e no caso presente, como as premissas do pleito compensatório eram, num primeiro momento, a existência do crédito a partir da retificação de DCTFs e, num segundo momento, o erro de classificação da atividade do contribuinte (que, diga-se, resultou, justamente, na retificação da declaração anteriormente citada), competia ao contribuinte, desde

a sua manifestação de inconformidade, nos estritos do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235¹, trazer as provas que emprestariam ao crédito postulado a liquidez e certeza:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
- b) refira-se a fato ou a direito superveniente;*
- c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.*

E nem se diga que ao caso se aplicaria a exceção descrita na alínea "c", acima, já que o próprio contribuinte cuidou de informar que a origem dos créditos objetos deste feito seria a já citada reclassificação de sua atividade (de prestação de serviços para comercialização de produtos/mercadorias); ou seja, a natureza dos *softwares*, a parcela da receita a que se referiria a venda destes *softwares*, e a veracidade das informações contidas nas DCTFs retificadoras não são questões novas, surgidas apenas a partir do julgamento realizado pela DRJ; foram, desde logo, suscitadas pelo recorrente (conforme se extrai especificamente da alegação constante de e-fls. e, diga-se, não demonstradas.

Não podemos, aqui, sob o pálio da verdade material suplantar as regras procedimentais aplicáveis ao processo administrativo e permitir, por fundamentos meta-jurídicos², e ao arrepio do princípio da isonomia, fazer-nos substituir à autoridade fiscal ou a própria DRJ, para refazer todo o trabalho que deveria ter sido concretizado e trazido ao feito pelo sujeito passivo, pretensamente, detentor do crédito.

Insisto, não encontro óbices para considerar as informações prestadas mediante declaração retificadora após o início da ação fiscal; mas não tenho como verificar a correção das ditas informações se o próprio contribuinte não traz ao processo provas e documentos que demonstrem que tais dados são verdadeiros.

Se é fato que o processo administrativo admite uma flexibilização no procedimento de instrução, e, portanto, se pauta pelo já aventado princípio da verdade material, não se pode olvidar que determinadas amarras não podem ser sobrepujadas; o primado da verdade material pode nortear o julgador de sorte a garantir que ele aprecie provas não contempladas pela instância interior, *mas que tenham sido produzidas no momento oportuno*, e, na espécie, tais provas não foram, reprise-se, produzidas.

Como não se verificam, no concreto, a ocorrência das situações descritas no art. 16, § 4º, do Decreto 70.235 e, lado outro, como o contribuinte não produziu as provas necessárias à demonstração da liquidez e certeza de seu direito creditório, não nos cabe, agora, franquear-lhe, por meio de diligência, tal oportunidade, pena de malferir, não o decreto anteriormente invocado, como, também, e como já dito, o princípio da isonomia.

¹ A que está sujeito procedimento instaurado a partir da oposição da manifestação de inconformidade, por força de previsão explícita contida no § 11 do art. 74 da Lei 9.430/96.

² Ainda que me condoa do contribuinte e ainda que, aparentemente, haja uma "fumaça de bom direito" em sua tese, a prova de sua efetiva existência tinha que ter sido produzida no momento oportuno.

Processo nº 10880.686567/2009-00
Acórdão n.º **1302-002.731**

S1-C3T2
Fl. 114

Ante o exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca