



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

**Processo n°** 10880.905403/2009-89  
**Recurso n°** 1 Voluntário  
**Acórdão n°** **1302-002.742 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 12 de abril de 2018  
**Matéria** COMPENSAÇÃO  
**Recorrente** CARDIO SISTEMAS COMERCIAL E INDUSTRIAL LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

Ano-calendário: 2004

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, Carlos Cesar Candal Moreira Filho, Marcos Antonio Nepomuceno Feitosa e Rogerio Aparecido Gil.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado - Presidente e Relator.

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, contatou-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

Conselheiro Luiz Tadeu Matosinho Machado, Relator

O julgamento deste processo segue a sistemática dos recursos repetitivos, regulamentada pelo art. 47, §§ 1º, 2º e 3º, do Anexo II, do RICARF, aprovado pela Portaria MF 343, de 09 de junho de 2015. Portanto, ao presente litígio aplica-se o decidido no **Acórdão nº 1302-002.731, de 12.04.2018**, proferido no julgamento do **Processo nº 10880.686567/2009-00**, paradigma ao qual o presente processo fica vinculado.

Transcreve-se, como solução deste litígio, nos termos regimentais, o entendimento, contido no voto vencedor, que prevaleceu naquela decisão (**Acórdão nº 1302-002.731**):

"[...]"

*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 70.235<sup>1</sup>, 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-jurídicos<sup>2</sup>, 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*

<sup>1</sup> 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.

<sup>2</sup> 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.

*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.*

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

Aplicando-se a decisão do paradigma ao presente processo, em razão da sistemática prevista nos §§ 1º, 2º e 3º do art. 47, do Anexo II, do RICARF, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Luiz Tadeu Matosinho Machado