



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.915762/2006-00
Recurso Voluntário
Resolução nº **1302-000.977 – 1ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 16 de junho de 2021
Assunto SOLICITA DILIGÊNCIA
Recorrente MARSAU COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Resolvem os membros do colegiado, por unanimidade de votos, converter o julgamento do recurso em diligência, nos termos do relatório e voto do relator.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Henrique Silva Figueiredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Marozzi Gregorio, Gustavo Guimarães da Fonseca, Andreia Lucia Machado Mourão, Flavio Machado Vilhena Dias, Cleucio Santos Nunes, Marcelo Cuba Netto, Fabiana Okchstein Kelbert e Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto por MARSAU COMERCIAL EXPORTADORA E IMPORTADORA LTDA contra acórdão que julgou improcedente a manifestação de inconformidade apresentada diante da homologação parcial, pela Derat/SP, da compensação de crédito de saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002 com débitos da própria contribuinte.

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

Trata-se de manifestação de inconformidade apresentada em face do despacho decisório de fls. 17/21, pelo qual a DERAT/DIORT/EQPIR/SPO reconheceu parcialmente o crédito sobre saldo negativo de IRPJ apurado no ano-calendário de 2002 e, conseqüentemente, homologou as compensações declaradas no processo até o limite do crédito reconhecido, de R\$ 3.239.440,14.

A contribuinte informou na DIPJ/2003 (fls. 8/11), os seguintes valores:

Fl. 2 da Resolução n.º 1302-000.977 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.915762/2006-00

DIPJ 2003 - ano-calendário 2002	
Ficha 06 A – Demonstração do Resultado	
linha 24 - Outras Receitas Financeiras	R\$ 16.415.441,74
Ficha 43 – Demonstrativo do IRRF	
Total Rendimentos	R\$ 18.415.441,74
IRRF	R\$ 3.683.088,31
Ficha 12 A - Cálculo do IR sobre Lucro Real	
Imposto Devido	0
IRRF	R\$ 3.683.088,31
IR a pagar	-R\$ 3.683.088,31

Extraem-se do despacho decisório as constatações a seguir sintetizadas:

- Na DIPJ 2003, a contribuinte apurou prejuízo e saldo negativo de IRPJ no valor de R\$ 3.683.088,31, suportado apenas por IRF, no mesmo valor;
- Todo o IRF utilizado na apuração do saldo negativo de IR e informado na Ficha 43 da DIPJ 2003 foi confirmado no sistema SIEF/DIRF;
- Contudo, observou-se que a contribuinte não ofereceu à tributação a totalidade dos rendimentos correspondentes, que montavam a R\$ 18.415.441,74. Na linha 24 da Ficha 06 A (Outras Receitas Financeiras), foi informado R\$ 16.197.200,91;
- Sobre os rendimentos informados na linha 24 da Ficha 06 A, foi calculado proporcionalmente R\$ 3.239.440,14 de IRF, admitido para utilização nas compensações declaradas nas dezesseis DCOMPs listadas em anexo.

Cientificada da decisão em 11/06/2008, conforme Termo de Ciência a fl. 25, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade em 11/07/2008, a fls. 88/98, na qual requer o reconhecimento integral do direito ao crédito pleiteado e a homologação das compensações efetuadas, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

- a impugnante reserva-se o direito de apresentar nova manifestação em caso de discordância quanto ao critério que será adotado na elaboração de demonstrativo de débitos remanescentes, o qual não foi acostado aos autos, até o momento;
- A autoridade recorrida confirmou no sistema SIEF/DIRF todo o IRF declarado na Ficha 43 da DIPJ 2003 e computado na apuração do saldo negativo de IRPJ (rendimentos de aplicações financeiras no montante de R\$ 18.415.445,74 (R\$ 17.510.578,80 + R\$ 904.862,94) e IRRF no montante de R\$ 3.683.088,31 (R\$ 3.502.115,76 + R\$ 180.972,55));
- A despeito da confirmação das retenções, sob o argumento de que não foi oferecida à tributação a totalidade dos rendimentos, e projetando o IRF que seria devido em face do valor de R\$ 16.197.200,91, informado na Ficha 06A, linha 24, a título de "Outras Receitas Financeiras", a autoridade recorrida reconheceu como saldo negativo de IRPJ do ano-calendário de 2002 apenas o montante de R\$ 3.239.440,14, e não o valor de R\$ 3.683.088,31, como pleiteado;
- A totalidade dos rendimentos de aplicações financeiras (R\$ 18.415.441,71) é composta por :R\$ 17.510.578,80 decorrente de aplicações em CDB, pago por ABC Brasil Participações SA (CNPJ 00.699.279/0001-43); e R\$ 904.862,94 decorrente de aplicações em CDB e LTN mantidas junto ao Banco ABC Brasil SA (CNPJ 28.195.667/0001-06). Juntas, essas aplicações geraram IRF no valor de R\$ 3.683.088,31

Fl. 3 da Resolução n.º 1302-000.977 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.915762/2006-00

(R\$ 3.502.115,76 + R\$ 180.972,55, respectivamente) e saldo credor de IRPJ no mesmo montante.

- Ocorre que o valor indicado nas DIRFs (R\$ 18.415.445,74) retrata os rendimentos acumulados das aplicações financeiras por ocasião do resgate (regime de caixa), já o valor indicado na DIPJ 2003 pela impugnante se refere ao reconhecimento proporcional das mencionadas aplicações financeiras pelo regime de competência, conforme previsto no artigo 76, I e parágrafo 2º da Lei 8.981/95 (regulamentado pelo artigo 17, I, parágrafo 2º, da IN SRF nº 2, de 19.01.96 e não modificado pelo artigo 11 da Lei nº 9.249/95);

- Aponta decisões da 2ª Turma da DRJ/CPS que afastaram caracterização de omissão de receitas e reconheceram direito creditório de parcela de retenção computada no saldo negativo de IRPJ e decorrente da diferença entre os rendimentos computados pelo regime de competência pela contribuinte e os rendimentos informados nas DIRFs pelas fontes pagadoras segundo o regime de caixa;

Das aplicações em LTN - Letras do Tesouro Nacional

- Durante o ano-calendário de 2001, a recorrente adquiriu diversos títulos de letras do Tesouro Nacional (LTN) por intermédio do Banco ABC Brasil SA (CNPJ 28.195.667/0001-06), que foram resgatados em 2002. Do total de R\$ 904.862,94 de rendimentos informados por essa fonte pagadora, R\$ 23.056,39 correspondem a rendimentos de aplicação em CDB e R\$ 881.803,55 correspondem a aplicações em LTN;

- Dos rendimentos de aplicações financeiras em LTN, informados pela fonte Banco ABC Brasil SA (CNPJ 28.195.667/0001-06) no total de R\$ 881.803,55, a requerente ofereceu à tributação R\$ 286.163,20 em 2002, segundo o regime de competência, pois já havia oferecido a diferença (R\$ 595.640,35) no ano anterior, em 2001, conforme demonstrado em planilha anexa, lançamentos no razão contábil, nas DIPJ 2002 e 2003 e informes de rendimentos do ano-calendário de 2001 apresentados;

Das aplicações em CDB - Letras do Tesouro Nacional

- Durante o ano-calendário de 2002, a recorrente adquiriu diversos títulos de CDB no total de R\$ 88.350.000,00 (doc. 08), os quais foram em parte alienados, gerando à contribuinte rendimentos no valor de R\$ 17.533.635,19, dos quais R\$ 17.510.578,80 tendo como fonte pagadora a empresa ABC Brasil Participações SA (CNPJ 00.699.279/0001-43); e R\$ 23.056,39 tendo como fonte pagadora o Banco ABC Brasil SA (CNPJ 28.195.667/0001-06), conforme comprovado em planilha demonstrativa das aplicações/razões contábeis, informes de rendimentos do ano-calendário de 2002 e DIPJ 2003 (docs 07 a 10);

- No livro Razão contábil anexo (docs 04 e 09), a contribuinte registrou nas contas nº 7.1.5.10.00.000002.3 e 7.1.5.75.00.000001.0 rendimentos de R\$ 205.239,72 e lucro de R\$ 80.923,48 resultantes de aplicações em LTN, e nas contas nº 7.1.5.10.00.000006.6 e 7.1.5.75.00.000001.0, rendimentos de R\$ 14.693.686,74 e lucro de R\$ 2.847.965,13 oriundos das aplicações em CDB, lembrando que parte dos rendimentos em LTN (R\$ 711.847,38) já havia sido tributada em 2001;

- Demonstrado que a recorrente efetivamente ofereceu à tributação todos os rendimentos decorrentes de aplicações financeiras, a recorrente pugna pela reforma do despacho decisório, com o reconhecimento integral do direito creditório pleiteado e a homologação de todas as compensações declaradas.

A DRJ/São Paulo I proferiu, então, acórdão cuja ementa assim figurou:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Fl. 4 da Resolução n.º 1302-000.977 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.915762/2006-00

Data do fato gerador: 31/12/2002

DCOMP. SALDO NEGATIVO DO IRPJ.

A restituição/compensação do imposto retido como antecipação - IRRF, que supera o imposto devido apurado na DIPJ, fica condicionado à comprovação de que o rendimento que lhe deu causa foi oferecido tributação.

IRF SOBRE RECEITAS FINANCEIRAS. TRIBUTAÇÃO. REGIME DE COMPETÊNCIA.

Cabe à impugnante comprovar que parte das receitas consideradas pela autoridade para recalcular o imposto apurado e negar o direito creditório foram contabilizadas e efetivamente tributadas em período anterior, obedecendo ao regime de competência. A insuficiência de prova, deve ser indeferida a pretensão da defesa.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cumpre esclarecer que a instância *a quo* asseverou que, em tese, não se poderia descartar a alegação da defesa no sentido de que os R\$ 595.640,35 de rendimentos em aplicações de LTN teriam sido computados na receita tributável do ano-calendário de 2001. No entanto, considerou que os documentos apresentados não poderiam ser aceitos como prova inequívoca porque estariam desacompanhados do balancete sintético e/ou analítico que evidenciasse que os saldos das contas contábeis invocadas na manifestação de inconformidade integraram o resultado do período até o seu encerramento, bem como do desdobramento do item da DIPJ em que o ganho analisado teria sido oferecido à tributação. Acrescentou que nenhum dos registros contábeis apresentados tinha sido subscrito pelo contabilista responsável e que não estavam presentes todos os documentos necessários a comprovar que os lançamentos das contas escrituradas refletiram no resultado fiscal do período.

No que diz respeito aos rendimentos sobre aplicações em CDB, afirmou que o fato de a requerente ter lançado contabilmente os rendimentos auferidos em aplicações de CDB (no total de R\$ 17.533.635,19) não lhe confere o direito de se creditar do correspondente IRRF pois não comprova o seu efetivo oferecimento à tributação. Segundo suas palavras, “a inclusão no lucro dos rendimentos sujeitos a retenção de imposto e consequente aproveitamento de seu crédito afigura-se uma opção do contribuinte, que pode, alternativamente, preferir que a tributação na fonte seja definitiva”. Como a requerente não teria demonstrado nem identificado em qual adição foi incluída a discutida diferença de rendimentos, não haveria como confirmar o IRRF reivindicado.

Inconformada, a interessada apresentou recurso voluntário onde, em acréscimo ao que já fora sustentado, resumidamente, alega o seguinte: (i) em caráter preliminar, considerando a verdade material, a decisão recorrida não poderia ter confirmado o despacho decisório sem ter baixado o processo em diligência; (ii) a suposta diferença de receita decorrente das LTN informada a menor (de R\$ 595.640,35) foi efetivamente tributada conforme se verifica dos documentos juntados com a manifestação de inconformidade e complementados por planilha demonstrativa, razões contábeis (devidamente subscritos pelo contador responsável, balancetes analíticos, documento com o desdobramento da Linha 24 da Ficha 06A da DIPJ/2002 (devidamente subscrita pelo contador responsável) e cópia do LALUR (docs. 02 a 07); (iii) desconhece qualquer norma legal que torne facultativa a inclusão no lucro dos rendimentos

Fl. 5 da Resolução n.º 1302-000.977 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.915762/2006-00

financeiros sujeitos à retenção do imposto; (iv) os rendimentos decorrentes dos CDB (no total de R\$ 17.533.635,19) foram submetidos à tributação como se verifica dos documentos juntados com a manifestação de inconformidade e complementados por resumo dos valores que compõem a Linha 24 da Ficha 06A da DIPJ/2003, balancetes analíticos, LALUR, planilhas demonstrativas, contrato de comissão mercantil, extrato bancário, documento obtido junto ao BACEN, livro diário, razões contábeis, instrumento particular de cessão de direitos e DCOMP (docs. 06 a 13); e (v) nem se diga que esta última tributação teria sido parcialmente anulada porque houve equívoco na forma de contabilização quando lançou o valor de R\$ 2.423.100,18 em conta redutora de receita ao invés de lançar em conta de despesa quando efetuou os registros de transações que envolveram a consecução de contrato celebrado com a controlada MARS AU OVERSEAS LDA (conforme explicações detalhadas produzidas no recurso).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Ricardo Marozzi Gregorio, Relator

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

Conforme relatado, a DRJ entendeu que as provas reunidas com a manifestação de inconformidade não eram suficientes para atestar o oferecimento à tributação dos rendimentos obtidos através de aplicações com LTN e CDB. Para além disso, levantou a necessidade de que os registros contábeis então juntados fossem subscritos pelo contabilista responsável e de que estivesse demonstrada ou indicada em qual adição foi incluída a discutida diferença de rendimentos oriundos dos CDB. Isto para não falar da equivocada alusão a um caráter facultativo da inclusão dos mencionados rendimentos financeiros na apuração do lucro real.

Pois bem.

Diante da manutenção do conteúdo da decisão proferida na unidade de origem, em sede preliminar, a recorrente invocou a verdade material para argumentar que, ao menos, a instância *a quo* deveria ter convertido o julgamento em diligência. Ainda assim, juntou uma série de documentos e incluiu esclarecimentos adicionais para comprovar que a totalidade dos rendimentos discutidos haviam, sim, sido oferecidos à tributação.

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

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

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

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

Fl. 6 da Resolução n.º 1302-000.977 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.915762/2006-00

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

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

Particularmente, penso que esse “tempero” não pode extrapolar o sentido da própria norma. Explico. É que para a criação de uma regra, como a estabelecida pelo referido § 4º do artigo 16 do PAF, o legislador já sopesou os princípios e interesses coletivos normalmente relevantes para a maioria dos casos concretos que sobrevirão aos seus futuros aplicadores. Eventual superação da regra, sob a influência de princípios que pareçam acentuadamente ofendidos em determinados casos concretos, como pode ocorrer com a verdade material, só há de ser feita em especialíssimas situações, e, mesmo assim, pela autoridade judiciária (Cf. Ricardo Marozzi Gregorio, *Preços de Transferência – Arm’s Length e Praticabilidade* – São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 204).

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

No presente caso, há fatos/razões trazidas aos autos pela própria DRJ quando esta fundamenta sua decisão no argumento de que as provas reunidas com a manifestação de inconformidade não eram suficientes para atestar o oferecimento à tributação dos rendimentos financeiros questionados pela unidade de origem. Daí, o cabimento dos novos elementos trazidos aos autos. Trata-se, em verdade, do chamado “diálogo das provas” corriqueiramente suscitado neste Colegiado.

Todavia, apesar de induzirem a verossimilhança das alegações, os esclarecimentos e documentos ora apresentados não permitem uma análise conclusiva nesta instância de julgamento, sem uma adequada confrontação com outros dados que possam estar disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal, bem como que possam ser solicitados via intimação à própria interessada. Afinal, a própria DRJ exigiu a apresentação de balancete sintético e/ou analítico para atestar que os saldos das contas contábeis integravam o resultado do período até o seu encerramento. Ou seja, haveria que se validar as cópias dos registros contábeis apresentados vis-à-vis as informações consolidadas prestadas e armazenadas naqueles sistemas. Trata-se, portanto, de um verdadeiro trabalho de auditoria impossível de ser realizado por este órgão julgador.

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

Fl. 7 da Resolução n.º 1302-000.977 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.915762/2006-00

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

Ora, se a Cosit entende que a própria DRJ não possui acesso aos dados disponíveis nos sistemas de informações da Receita Federal que sejam suficientes para decidir sobre a segurança do crédito, muito menos possuem as turmas julgadoras do CARF. É, de fato, extremamente temerário que se prossiga com a análise do direito creditório a partir de cópias e extratos de documentos cuja fidedignidade das informações neles contidas sequer podem ser validadas.

Depois de algumas idas e vindas da minha opinião pessoal, a fim de tentar amoldá-la ao entendimento majoritário desta turma sobre a forma de encaminhamento dos diversos casos em que é necessária a sequência da análise pela unidade de origem, por não chegar a um bom termo que pudesse considerar logicamente coerente, resolvi retornar ao posicionamento que havia sedimentado quando compus outros colegiados no exercício de mandatos anteriores nesta Casa, qual seja, propor que esses tipos de análise sejam concluídas mediante diligência.

Destarte, proponho que o presente julgamento seja convertido em diligência para que a unidade de origem adote as seguintes providências:

- a) Verifique a efetiva disponibilidade dos créditos pleiteados (se não foram alocados em outro PER/DCOMP), se os valores estão corretos e se todos os documentos que os originaram se coadunam com o disposto nos sistemas de informações da Receita Federal;
- b) Valide os elementos juntados com o recurso, notadamente os extratos de registros contábeis e declarações, a partir de dados consolidados contidos naqueles mesmos sistemas de informações;
- c) Seja informada, inclusive mediante intimação do contribuinte, se assim entender necessário, quais receitas compuseram a Linha 24, da Ficha 6ª, da DPJ/2002;

Fl. 8 da Resolução n.º 1302-000.977 - 1ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10880.915762/2006-00

- d) Considerando a resposta acima e a partir do confronto entre os lançamentos constantes do razão do período de 2001 e aqueles apostos na Ficha 06A, Linha 24, relativa a DIPJ ao mesmo ano-calendário, se a diferença de receita decorrente das LTN informada a menor (de R\$ 595.640,35) foi efetivamente tributada;
- e) Tomando por base, ainda, a informação coletada em “c”, confirme se os rendimentos decorrentes dos CDB (no total de R\$ 17.533.635,19) foram submetidos à tributação, fazendo-se, novamente, o confronto sugerido em “d”, acima (analisando-se, inclusive, os esclarecimentos fornecidos no recurso, incluindo a questão do equívoco na forma de contabilização do valor de R\$ 2.423.100,18 quando efetuou os registros de transações que envolveram a consecução de contrato celebrado com a controlada MARSAU OVERSEAS LDA, e documentos juntados - docs. 06 a 13);
- f) Intime, se necessário, o contribuinte a apresentar outros elementos que entender pertinentes; e
- g) Elabore um relatório conclusivo sobre as apurações realizadas a fim de consolidar os créditos passíveis de reconhecimento, dando-lhe ciência ao contribuinte para que, querendo, se manifeste no prazo de trinta dias.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Ricardo Marozzi Gregorio