



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	13603.904729/2012-51
ACÓRDÃO	3102-002.500 – 3ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	23 de maio de 2024
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	MAGNESITA REFRATARIOS S.A.
RECORRIDA	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/12/2008 a 31/12/2008

ACÓRDÃO PROFERIDO EM SEDE DE MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. AUSÊNCIA DE INOVAÇÃO JURÍDICA. JULGAMENTO DOS ARGUMENTOS E DOCUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE. ARGUIÇÃO DE INVALIDADE AFASTADA.

O julgamento da manifestação de inconformidade é de competência da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), cabendo a esta apreciar os argumentos e documentos apresentados pelo contribuinte, sendo que o julgador administrativo não está restrito a repetir os argumentos utilizados no Despacho Decisório, podendo (na verdade, devendo) expor seus fundamentos e razões de decidir, tanto para manter quanto para reformar a decisão recorrida. O aprofundamento da matéria ou exposição de novos argumentos – desde que vinculados aos fundamentos do despacho decisório – são relevantes, especialmente, para demonstrar os elementos que formaram a convicção do julgador.

COMPENSAÇÃO. RECOLHIMENTO A MAIOR. FALTA DE COMPROVAÇÃO. CRÉDITO NÃO RECONHECIDO. AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA.

Não sendo comprovado, por documentação hábil e idônea, o suposto recolhimento a maior, não é possível o reconhecimento do crédito pleiteado, por não se tratar de crédito líquido e certo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de invalidade do acórdão recorrido, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fabio Kirzner Ejchel, Joana Maria de Oliveira Guimaraes, Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues, Pedro Sousa Bispo (Presidente).

RELATÓRIO

Por bem narrar os fatos ocorridos, adoto o relatório contido na decisão proferida pela Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Fortaleza (CE):

Trata o processo de Manifestação de Inconformidade (fls. 12/21) contra despacho decisório proferido em razão de PER/Dcomp em que o contribuinte apresentou como crédito Pagamento Indevido ou a Maior de IOF (Código de Receita 1150) referente a 31/12/2008 com o objetivo de compensar o débito ali declarado.

O contribuinte acima identificado enviou, em 13/04/2010, o PER/Dcomp nº 41523.72011.130410.1.3.04-3632, cuja compensação não foi homologada pelo despacho proferido pela DRF Contagem (fl. 7) em 05/11/2012 com a seguinte decisão:

A análise do direito creditório está limitada ao valor do "crédito original na data de transmissão" informado no PER/DCOMP, correspondendo a 72.415,69.

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. (...)

Cientificada da decisão em 19/11/2012, conforme registro de fl. 10, a interessada, em 13/12/2012, ingressou com Manifestação de Inconformidade, requerendo a homologação da compensação solicitada. Para tanto, sustenta, em síntese, que:

2.1. O simples erro no preenchimento na Declaração DCTF não afeta o direito material de crédito do contribuinte.

No presente caso, como visto, a não homologação da compensação se deu pelo fato de não ter a Requerente alterado a DCTF de dezembro de 2008, para fazer

constar o valor efetivamente devido a título de IOF, em montante menor do que o originalmente declarado, em razão de reapuração em sua escrita,

O erro do contribuinte, embora tenha dificultado a clara visualização da situação, não afeta seu direito material ao crédito.

(...)

Logo, se o valor de IOF de dezembro de 2008 é de fato menor do que aquele informado na DCTF, não pode o equívoco desta prevalecer sobre a realidade de fato demonstrada, sobre a qual incide a norma de tributação.

Realidade essa que é provada pela documentação contábil da ora Requerente aqui apresentada (doc. 06, cit.), que demonstra que o valor de R\$ 194.912,92 a título de IOF apurado em dez/2008 e pago em janeiro de 2009, embora declarado na DCTF, não é o devido, sendo, portanto, apto a gerar o crédito utilizado na compensação aqui discutida.

2.2. Impossibilidade da exigência de multa e juros.

Cabe ressaltar que a compensação é hipótese de extinção do crédito tributário, ainda que sob condição de ulterior homologação. Desse modo, realizada a compensação, encontra-se quitado o débito compensado, até que sobrevenha decisão acerca da regularidade (ou não) do pagamento por meio de compensação.

Desse modo, não existe mora ou descumprimento de qualquer dever legal até o momento em que o contribuinte toma ciência do despacho decisório que não homologa o pagamento realizado.

Por fim, requer:

Por todo o exposto, pede e espera a Requerente a procedência da presente Manifestação de inconformidade, a fim de que seja reconhecida a insubsistência do Despacho Decisório ora combatido, com a consequente homologação integral da compensação declarada e extinção do débito tributário nela compensado.

É o relatório.

A Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil em Fortaleza/CE (DRJ), por meio do Acórdão nº 08-47.949, de 19 de julho de 2019, julgou improcedente a manifestação de inconformidade, com base nos seguintes fundamentos:

Os dispositivos normativos indicam como contribuintes do IOF as pessoas físicas e jurídicas tomadoras do crédito. Já a presente manifestante, como pessoa jurídica que concedeu o crédito, é responsável pelo recolhimento desse tributo. Dessa forma, para pleitear a restituição de recolhimento indevido, o responsável deverá comprovar que o pagamento foi superior à retenção ou que devolveu ao contribuinte a quantia retida indevidamente.

Analizando-se o caso dos autos, constata-se que a documentação acostada às fls. 84 a 88 (denominada Doc. 6) não possui qualquer indicação de que foi extraída da contabilidade de acordo com a IN RFB nº 787/2007 e não houve a demonstração de retenção a menor do contribuinte ou a devida comprovação de devolução da quantia retida pelo beneficiário.

Prosseguindo, esclareça-se que, na análise das compensações, aplica-se a legislação vigente à data da transmissão da PER/DCOMP.

E isto porque o PER/DCOMP não é mera obrigação acessória, mas sim integra a essência da compensação, que somente se efetiva por meio dela (art. 74, § 1º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002), formalizando, na data da sua transmissão, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação, e não apenas sua constituição (art. 74, § 2º da Lei nº 9.430/96, com a redação dada pela Lei nº

10.637/2002).

Não se pode olvidar que é dever legal da contribuinte recolher a obrigação tributária no prazo de vencimento. Para o crédito não integralmente extinto no vencimento, seja qual for o motivo de sua falta, o art. 161 do CTN determina o acréscimo de juros de mora, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas em lei tributária, dentre as quais se insere a multa de mora, estipulada, tal como os juros de mora, na Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996:

(...)

Assim, os débitos sofrerão a incidência de acréscimos legais até a data da entrega da declaração, acaso não observado o prazo legal de seu vencimento. Na hipótese da retificação da declaração, considera-se a data da transmissão da declaração original para fins de cálculo dos acréscimos cabíveis, relativamente ao débito compensado.

(...)

Nesse contexto, se na data da transmissão da DCOMP original foi observado o prazo de vencimento legal da obrigação, de fato, a multa de mora não deve compor o débito compensado, para fins de verificação da suficiência do direito creditório utilizado.

Porém, acaso não implementada a compensação pela não homologação, resolve-se a extinção do crédito tributário. Nesse contexto, a cobrança de juros e multa de mora sobre os débitos não compensados decorre do disposto na Lei nº 9.430, de 1996 (art. 74, §§ 6º, 7º e 8º), conforme regulamentado na IN SRF nº 900, de 2008 (arts. 37 e 38), dada a natureza da DCOMP como instrumento de confissão de dívida, suficiente para exigência dos débitos cuja extinção deixou de ser confirmada.

(...)

Como visto, não se suspende a fluência dos acréscimos legais cabíveis, mas somente se suspende a cobrança dos débitos indevidamente compensados, desde que verificada a ocorrência da hipótese do art. 151, III, do CTN.

Acrescente-se que a exigência de juros de mora também é disciplinada no art. 953 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 29 de março de 1999 (RIR/99), atualmente regulado no art. 997 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/18):

(...)

Do quanto expendido, a legislação tributária aplicável expressamente prevê a exigência de multa e juros de mora e, portanto, a alegação da manifestante referente a esse quesito não deve ser acatada.

A contribuinte interpôs Recurso Voluntário, alegando que o v. acórdão recorrido seria inválido por supostamente adicionar novo fundamento nunca antes deduzido pelo despacho decisório, o que violaria os artigos 142 e 146 do Código Tributário Nacional – CTN, e reiterando os argumentos expostos na impugnação no tópico “O simples erro no preenchimento na Declaração DCTF não afeta o direito material de crédito do contribuinte”.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues**, Relator.

O Recurso Voluntário foi protocolado em 09/10/2019, portanto, dentro do prazo de 30 dias contados da notificação do acórdão recorrido, ocorrida em 09/09/2019 (fl.117). Ademais, cumpre com os requisitos formais de admissibilidade, devendo, por conseguinte, ser conhecido.

1 DA PRELIMINAR DE INVALIDADE DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO POR VIOLAÇÃO AOS ARTIGOS 142 E 146 DO CTN

Em seu Recurso Voluntário, a recorrente alega que o v. acórdão recorrido seria inválido por supostamente adicionar novo fundamento nunca antes deduzido pelo despacho decisório, o que violaria os artigos 142 e 146 do CTN.

Para tanto, apresenta os seguintes argumentos:

O fundamento exposto no despacho decisório para o indeferimento das compensações realizadas foi unicamente o de que tal crédito não estaria disponível, porquanto o DARF foi utilizado para quitação de débitos do contribuinte. Ou seja, o problema estava, unicamente, no fato de todo o valor do DARF já ter (supostamente) sido utilizado (não na legitimidade do crédito).

Não obstante, o acórdão acrescenta à glosa da compensação fundamentos nunca utilizados pelo despacho decisório, quais sejam, "constata-se que a documentação acostada às fls. 84 a 88 (denominada Doc. 6) não possui qualquer indicação de que foi extraída da contabilidade de acordo com a IN RFB nº 787/2007 e não houve a demonstração de retenção a menor do contribuinte ou a devida comprovação de devolução da quantia retida pelo beneficiário".

Nestes termos, o acórdão viola a um só tempo o art. 142 e o art. 146 do CTN, pois inova na fundamentação do despacho decisório, extrapolando da sua competência eminentemente julgadora, invadindo a competência fiscalizadora e acrescentando novos critérios jurídicos aos mesmos fatos, o que não pode ser tolerado por este CARF.

Ao adicionar razões para o indeferimento da compensação, o órgão julgador acabou proferindo, na verdade, um novo despacho decisório, o que só poderia ser realizado pela autoridade administrativa fiscal (art. 142 do CTN), e não pela Delegacia de Julgamentos, que possui sua competência restrita ao julgamento recursal.

É ver como as competências de um e outro órgão são distintamente atribuídas pela IN SRF nº 1.717/2017, cabendo à DRF (Delegacia da Receita Federal) a emissão do despacho decisório e à DRJ (Delegacia de Julgamento) a apreciação da Manifestação de Inconformidade:

(...)

Portanto, não compete à DRJ (proladora do acórdão recorrido) adicionar fundamentos não utilizados pelo despacho decisório para salvá-lo de ilegalidade. Isso porque, nos termos do art. 142 do CTN e da IN acima citada, a competência para fundamentar a exigibilidade do débito não compensado é da autoridade fiscal e não julgadora, cabendo ao sujeito passivo se defender contra aquela fundamentação apresentada no despacho decisório.

Nos termos da legislação de regência, a DRJ tem sua competência restrita à apreciação dos fundamentos colocados no despacho decisório contra os quais se defende o sujeito passivo, mas não para manter a exigibilidade do crédito tributário com base em outros fundamentos. Ou seja, cabe a DRJ fazer um controle "externo" dos atos do fiscal e não subrogar-se no seu lugar para corrigir eventuais equívocos por ele cometidos.

(...)

Portanto, se a DRJ entende que seria indispensável a comprovação da existência material do crédito com comprovação de devolução da quantia retida pelo beneficiário ou a retenção a menor do contribuinte usadas como crédito, mas, por outro lado, este nunca foi um requisito exigido pelo fiscal no momento da prolação do despacho decisório, isto significa que ao ver da DRJ o despacho decisório foi realizado de forma incompleta/equivocada, o que ensejaria a sua

anulação, mas nunca sua reforma em prejuízo do contribuinte, como o fez o acórdão ora recorrido.

O despacho decisório, como ato administrativo que é, vincula-se aos motivos que serviram de suporte à sua criação, isto é, a fundamentação do lançamento integra-se à sua validade. Desta forma, a alteração dos fundamentos que o embasaram só pode ser realizada mediante novo lançamento realizado pela autoridade competente para tanto (que não é a DRJ), oportunizando-se ao contribuinte a ampla defesa contra este novo ato em respeito ao devido processo legal (CR/88, art. 5º, LV).

(...)

Portanto, permitir ao fisco que se utilize de qualquer motivo para negar a compensação e, posteriormente, permitir que a DRJ (órgão eminentemente julgador) modifique livremente o ato administrativo consubstanciado no despacho decisório, seria o mesmo que lhe autorizar a extrapolar da sua competência e invadir a competência reservada ao fiscal, em violação aos princípios da legalidade e da segurança jurídica em seu aspecto material, com vistas ao futuro, nas concepções de previsibilidade e calculabilidade.

E mais: se se entender ser imprescindível a análise dos documentos que atestam a materialidade do crédito, deve ser primeiramente instaurado procedimento fiscalizatório neste sentido, como demanda o art. 196 do CTN e, somente se restar definido que os documentos não são aptos e/ou suficientes para comprovar o crédito é que se pode expedir novo despacho decisório embasado nisto. Sem a fiscalização prévia e, menos ainda, sem que o despacho decisório tenha feito menção a isto, não pode jamais a DRJ exigir do contribuinte esta documentação.

Tudo a evidenciar que, se a DRJ entende ser necessária a prova material do crédito, ela deverá cancelar o despacho decisório ora impugnado e determinar que um novo seja emitido após procedimento de fiscalização, sempre assegurando ao contribuinte o devido processo administrativo (CR/88; art. 5º, LV).

Ante o exposto, sendo inválido o acórdão ao adicionar novo fundamento nunca antes deduzido pelo despacho decisório, deve-se partir da premissa, do próprio despacho, de que o crédito existe e é suficiente para quitar todos os débitos. E neste caso, o único fundamento usado para negar as compensações será da suposta vedação do art. 170-A do CTN que, como se passa a demonstrar, não procede.

Entendo que não assiste razão à recorrente.

Inicialmente, é necessário observar que, ao apreciar o PER/DCOMP objeto do presente processo administrativo, o Despacho Decisório (fl. 07) não homologou a compensação declarada, sob o fundamento de que o DARF discriminado havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos de IOF da recorrente relativos à competência de dezembro de 2008, não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados.

Em sua Manifestação de Inconformidade, a recorrente alegou que a não homologação da compensação se deu pelo fato de não ter alterado a DCTF de dezembro de 2008, para fazer constar o valor efetivamente devido a título de IOF, em montante menor do que o originalmente declarado, em razão de reapuração em sua escrita.

Neste sentido, a recorrente apresentou documentação contábil que supostamente comprovaria que o valor declarado a título de IOF em dez/2008 - embora declarado na DCTF - não seria integralmente devido, sendo, portanto, apto a gerar crédito utilizado na compensação ora discutida.

Destaque-se que quando há o indeferimento do direito creditório e o contribuinte apresenta manifestação de inconformidade, passam a valer as regras do processo administrativo fiscal previstas no Decreto nº 70.235/72, cabendo ao contribuinte o ônus de instruir os autos com documentos hábeis e idôneos que comprovem a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Tal conclusão se extrai do previsto no § 11 do art. 74, da Lei nº 9.430/96, abaixo transcrito:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

[...]

§ 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. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003) **(Grifamos)**

Do disposto nos artigos 15 e 16, do Decreto nº 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:

(...)

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

(Grifamos)

E do disposto no artigo 170 do Código Tributário Nacional:

Art. 170. 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. **(Grifamos)**

Assim, ao discordar do indeferimento do direito creditório, que, frise-se, foi baseado na própria DCTF declarada e não retificada pela contribuinte, cabe à recorrente comprovar a existência do crédito pleiteado, o que, no presente caso, seria o suposto recolhimento de IOF a maior na competência de dezembro de 2008.

E foi justamente este o objeto do julgamento realizado pelo v. acórdão ora recorrido, como se extrai do seguinte excerto do voto:

*[...] para pleitear a restituição de recolhimento indevido, **o responsável deverá comprovar que o pagamento foi superior à retenção ou que devolveu ao contribuinte a quantia retida indevidamente.***

*Analizando-se o caso dos autos, constata-se que **a documentação acostada às fls. 84 a 88 (denominada Doc. 6) não possui qualquer indicação de que foi extraída da contabilidade de acordo com a IN RFB nº 787/2007 e não houve a demonstração de retenção a menor do contribuinte ou a devida comprovação de devolução da quantia retida pelo beneficiário. (Grifamos)***

Ou seja, exercendo a sua competência de julgar a manifestação de inconformidade, a DRJ proferiu o v. acórdão recorrido, apreciando os argumentos e documentos apresentados pela recorrente, e se manifestando no sentido de que não houve a devida comprovação do alegado recolhimento indevido, razão pela qual não poderia ser reconhecido o crédito pleiteado.

Não há que se falar em inovação jurídica ou ofensa aos artigos 142 e 146 do CTN, uma vez que o v. acórdão recorrido tão somente apreciou os argumentos e documentos trazidos pela própria recorrente, entendendo que estes não seriam capazes de alterar o entendimento exarado no Despacho Decisório, no sentido de que o DARF discriminado havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos de IOF da recorrente relativos à competência de dezembro de 2008.

Cumprе destacar que o julgador administrativo não está restrito a repetir os argumentos utilizados no Despacho Decisório, podendo (na verdade, devendo) expor seus fundamentos e razões de decidir, tanto para manter quanto para reformar a decisão recorrida. O aprofundamento da matéria ou exposição de novos argumentos – desde que vinculados aos fundamentos do despacho decisório – são relevantes, especialmente, para demonstrar os elementos que formaram a convicção do julgador.

Diante de todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de invalidade do v. acórdão recorrido.

2 DO SUPOSTO RECOLHIMENTO INDEVIDO E DO CRÉDITO PLEITEADO

Quanto ao suposto recolhimento indevido e o correspondente crédito pleiteado, a recorrente apenas reitera que a documentação contábil (fls. 84/88) apresentada supostamente

demonstraria que o débito de IOF apurado em dez/2008 e pago em janeiro de 2009, embora declarado na DCTF, não seria integralmente devido, sendo, portanto, apto a gerar o crédito utilizado na compensação aqui discutida.

Ocorre que, além do referido relatório unilateral, a recorrente não trouxe aos autos qualquer documento que desse suporte aos valores discriminados, muito menos apontou as operações que teriam composto equivocadamente a base de cálculo do IOF no período, justificando o suposto equívoco na DCTF declarada.

Como bem apontado no v. acórdão recorrido, para pleitear a restituição de recolhimento indevido, o responsável deveria ter comprovado que o pagamento foi superior à retenção ou que devolveu ao contribuinte a quantia retida indevidamente.

Neste sentido, merece destaque que, mesmo nos casos em que há a retificação da DCTF pelo contribuinte – o que não ocorreu no presente caso -, é indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação, nos termos da Súmula CARF nº 164, abaixo transcrita:

A retificação de DCTF após a ciência do despacho decisório que indeferiu o pedido de restituição ou que não homologou a declaração de compensação é insuficiente para a comprovação do crédito, sendo indispensável a comprovação do erro em que se fundamenta a retificação.

Assim, inexistindo a comprovação do erro que justificasse o suposto equívoco na DCTF declarada e, conseqüentemente, não sendo comprovada a certeza e liquidez do crédito pleiteado, deve ser negado provimento ao Recurso Voluntário, mantendo o v. acórdão recorrido, pelos seus próprios fundamentos.

CONCLUSÃO

Por todo exposto, voto por CONHECER do Recurso Voluntário, rejeitar a preliminar de invalidade do v. acórdão recorrido, e, no mérito, para NEGAR-LHE provimento.

Assinado Digitalmente

Matheus Schwertner Zicarelli Rodrigues