



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13819.904268/2019-68
Recurso Voluntário
Acórdão nº 1201-006.798 – 1ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de maio de 2024
Recorrente FORD MOTOR COMPANY BRASIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2013

PER/DCOMP. SALDO NEGATIVO. OFERECIMENTO DAS RECEITAS À TRIBUTAÇÃO NÃO COMPROVADO.

A juntada de centenas de páginas de documentos não concatenados é insuficiente para fazer prova do direito creditório e até mesmo para justificar a realização de diligência, notadamente quando o Acórdão Recorrido expõem de maneira clara e detalhada o teor da prova faltante.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Neudson Cavalcante Albuquerque - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Jose Eduardo Genero Serra, Lucas Issa Halah, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado(a)), Neudson Cavalcante Albuquerque (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente(s) o conselheiro(a) Alexandre Evaristo Pinto, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Gustavo de Oliveira Machado.

Relatório

O presente processo trata de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório referente ao crédito demonstrado no PER/DCOMP nº 22070.84488.170914.1.2.02-6810.

O tipo do crédito utilizado é Saldo Negativo de IRPJ do ano-calendário 2013.

Os valores das parcelas de composição do crédito informados no PER/DCOMP e os valores confirmados pelo Fisco foram discriminados no despacho decisório.

Cientificado, o contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade.

O **Acórdão Recorrido** consignou que na ausência do comprovante de retenção emitido pela fonte pagadora, documento definido pela legislação como suficiente para fazer prova em favor do beneficiário, é preciso que aquele que sofre a retenção na fonte comprove esse fato pela apresentação de um conjunto de documentos que demonstrem a prestação do serviço (**emissão de nota fiscal**) e o efetivo valor recebido (**recibos ou extratos bancários**), **demonstrando de forma clara a vinculação entre os documentos apresentados. Entretanto, o Contribuinte trouxe com a Manifestação de Inconformidade apenas uma Planilha, insuficiente para fazer prova do direito creditório.**

O Acórdão reconheceu que a data da retenção nem sempre coincide com a data de emissão da nota fiscal, notadamente tratando-se de retenções feitas por órgãos da administração pública federal direta, autarquias, fundações federais, empresas públicas e sociedades de economia mista, por exemplo, já que a data da retenção é a data de pagamento (§§ 1º, 3º e 4º e caput do art. 64, Lei nº 9.430/1996; art. 34 da Lei nº 10.833/2003), podendo a DIRF suprir tais divergências.

Partindo dessa premissa, confirmou a partir da DIRF o direito creditório superior ao reconhecido no Despacho Decisório.

A despeito disso, o Acórdão Recorrido asseverou que também seria necessária a comprovação do oferecimento das respectivas receitas à tributação, nos termos dos arts. 34 e 37, § 3º, “c” da Lei nº 8.981/95 e na Súmula CARF nº 80. Ao verificar o atendimento deste requisito, que apenas parte *da receita de serviços* que deram origem as retenções foi declarada, reconheceu apenas o valor de retenções proporcional às receitas oferecidas à tributação. Já a receita da venda de produtos foi suficiente para fazer frente à totalidade das retenções em questão.

Sobre as receitas financeiras, verificou que do total necessário para fazer frente às retenções que a Recorrente pretende aproveitar, apenas parte foi levada à tributação no ano-calendário (cerca de 75% do total dessas receitas). O direito creditório adicional, caso todas as receitas fossem oferecidas à tributação, seria menos de 1% das retenções financeiras já reconhecidas no Despacho Decisório.

O Acórdão também analisou os períodos anteriores, considerando a possibilidade de que as retenções se referissem as receitas financeiras oferecidas à tributação anteriormente, *pro rata temporis*, conforme determina a legislação. Entretanto, não identificou nos três anos anteriores o oferecimento à tributação de receitas financeiras suficientes para tanto.

Assim, deu parcial provimento à Manifestação de Inconformidade, negando o pleito de realização de diligência pois a comprovação das retenções deveria ter sido apresentada junto à contestação, nos termos do art. 18 do Decreto nº 72.235/72.

O direito creditório adicionalmente reconhecido foi discriminado em uma tabela.

Cientificado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário alegando, em síntese que o Acórdão Recorrido deve ser reformado, pois o total das receitas objeto das retenções foi oferecido à tributação no ano-calendário em comento, conforme a DCTF, planilha e documentos que anexa. Subsidiariamente, pede a realização de diligência.

Voto

Conselheiro Lucas Issa Halah, Relator.

1 - Admissibilidade

Inicialmente, reconheço a competência deste Colegiado para apreciação do Recurso Voluntário, na forma do art. 2º da Portaria MF nº 343/2015 (Regimento Interno do CARF), e verifico que o recurso é tempestivo.

No mais, o recurso preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto dele conheço.

2 – Mérito

Entendo que o contexto fático-probatório do caso leva ao não provimento do Recurso Voluntário.

O art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN estabelece que a lei pode, nas condições e garantias que especifica, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Em consonância com o art. 170 do Código Tributário Nacional - CTN, o art. 74 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e respectivas alterações, dispõe que a compensação deve ser efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração em que constem informações relativas aos créditos utilizados e aos débitos compensados. O mencionado dispositivo estabelece, ainda, que a compensação declarada à Receita Federal do Brasil extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Faz-se necessário, portanto, que o crédito fiscal do sujeito passivo seja líquido e certo para que possa ser compensado (art. 170 CTN c/c art. 74, §1º da Lei 9.430/96).

Por outro lado, a verdade material, como corolário do princípio da legalidade dos atos administrativos, impõe que prevaleça a verdade acerca dos fatos alegados no processo. O que nos leva a analisar o ônus probatório.

Nos termos do art. 373 da Lei 13.105, de 2015 - CPC/2015, o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. O que significa dizer, regra geral, que cabe a quem pleiteia, provar os fatos alegados, garantindo-se à outra parte infirmar tal pretensão com outros elementos probatórios.

Nessa esteira, cabe ao contribuinte provar a liquidez e certeza do direito creditório postulado, exceto nos casos de erro evidente, de fácil constatação. Uma vez colacionados aos autos elementos probatórios suficientes e hábeis, eventual equívoco, que deve ser analisado caso a caso, não pode figurar como óbice ao direito creditório. Por outro lado, a não apresentação de elementos probatórios prejudica a liquidez e certeza do crédito vindicado.

Não podemos contudo nos olvidar de que a utilização dos Despachos Decisórios Eletrônicos como meio precípua de análise do direito creditório prejudicou sobremaneira o chamado “diálogo das provas”, seja pela fundamentação telegráfica neles contida, seja pela ausência de intervenção humana no processo de análise, como regra geral.

A questão assume contornos mais fluidos tratando-se de situações em que o direito creditório do contribuinte tem na base de sua formação retenções sofridas no recebimento de pagamentos de terceiros. É bastante comum que tais terceiros não cumpram com suas obrigações acessórias relativas à emissão de comprovante de rendimentos e transmissão da DIRF que permitiria à Receita Federal realizar o correto cruzamento eletrônico de dados.

Também é usual que, tais obrigações sejam cumpridas com erros variados (quanto ao valor retido, quanto ao período de competência em que ocorreu a retenção, divergências entre o comprovante de rendimentos e a DIRF, dentre outros) e, mesmo quando as obrigações acessórias das fontes pagadoras são cumpridas adequadamente, o próprio descasamento entre o momento em que o beneficiário deve reconhecer as retenções sofridas (pelo regime de competência) e o momento em que as fontes pagadoras devem fornecer o comprovante de rendimentos e transmitir a DIRF (até o final do mês de janeiro do ano seguinte ao que ocorreu o efetivo pagamento¹ — regime de caixa) é causa de um sem número de desencontros de informações que recebem, como regra geral, solução pelo não reconhecimento do direito creditório materializada e cientificada ao contribuinte por meio do Despacho Decisório.

É verdade que em determinadas situações parametrizadas pela Receita Federal, a análise eletrônica do direito creditório é interrompida para que a intervenção humana manual melhor avalie a situação, inclusive por meio da realização de diligências e intimação do contribuinte para fornecer documentos e prestar informações. Nestes casos excepcionais de intervenção manual, o diálogo das provas *tende* a desenvolver-se desde antes da emissão do Despacho Decisório, o que assegura teoricamente maior segurança de que o contribuinte foi

¹ RIR/99," Art. 942. As pessoas jurídicas de direito público ou privado que efetuarem pagamento ou crédito de rendimentos relativos a serviços prestados por outras pessoas jurídicas e sujeitos à retenção do imposto na fonte deverão fornecer, em duas vias, à pessoa jurídica beneficiária Comprovante Anual de Rendimentos Pagos ou Creditados e de Retenção de Imposto de Renda na Fonte, em modelo aprovado pela Secretaria da Receita Federal (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 13, § 2º, e Lei n.º 6.623, de 23 de março de 1979, art. 1º).

Parágrafo único. O comprovante de que trata este artigo deverá ser fornecido ao beneficiário até o dia 31 de janeiro do ano-calendário subsequente ao do pagamento (Lei n.º 8.981, de 1995, art. 86)."

cientificado das causas exatas da dúvida posta sobre seu direito creditório e também foi cientificado acerca das provas que, aos olhos da fiscalização, seriam necessárias para sanar tais dúvidas oriundas inicialmente do cruzamento eletrônico das informações constantes nas bases de dados da Receita Federal.

Nas situações como a presente, o contribuinte recebe um despacho decisório exclusivamente eletrônico enxuto, com poucas informações sobre a causa do não reconhecimento do crédito e nenhuma informação sobre que provas seriam aptas para comprovar o direito creditório. Nestes casos, via de regra, o Acórdão da DRJ assume a importante responsabilidade de colocar luz sobre quais elementos da prova trazida pelo contribuinte foram deficientes, por qual razão a prova foi considerada deficiente e quais documentos deveria o contribuinte ter trazido para permitir o escrutínio adequado e certo de seu direito creditório.

Por isso, o diálogo das provas acaba por se desenvolver com maior profusão ao longo da fase contenciosa do processo administrativo fiscal (PAF), admitindo-se inclusive (como a corrente hoje majoritária — mas não unânime — no CARF reverbera) a juntada de provas novas pelo contribuinte independentemente dos marcos preclusivos previstos pelo artigo 16 do Decreto n.º 70.235/72.

Nos casos de análise do direito creditório em processo iniciado por emissão de Despacho Decisório Eletrônico que deixe de reconhecer o direito creditório decorrente de Retenções em fonte não confirmadas, bem como nos casos em que, a despeito da intervenção manual, o Despacho Decisório siga o modelo telegráfico e estejam ausentes elementos comprobatórios das orientações e solicitações feitas pela origem durante a fase de intervenção manual, entendo que o papel de orientação da DRJ é ainda mais importante, pois **a lei**, em sua redação seca, **elege como único meio de prova hábil a demonstrar o direito creditório o comprovante de rendimentos emitido pelas fontes pagadoras**, comprovante este que, como vimos, enfrenta diversos obstáculos para chegar ileso às mãos do beneficiário dos pagamentos. Vejamos o dispositivo legal a que me refiro:

Lei n.º 7.450/85:

“Art 55 - O imposto de renda retido na fonte sobre quaisquer rendimentos **somente poderá ser compensado** na declaração de pessoa física ou jurídica, se o contribuinte possuir comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.” (grifo nosso)

O Regulamento do Imposto de Renda então vigente (RIR/99), neste aspecto, corrobora a visão restritiva:

Art. 943. “A Secretaria da Receita Federal poderá instituir formulário próprio para prestação das informações de que tratam os arts. 941 e 942(Decreto-Lei n.º 2.124, de 1984, art. 3º, parágrafo único).”

§1º O beneficiário dos rendimentos de que trata este artigo é obrigado a instruir sua declaração com o mencionado documento (Lei n.º 4.154, de 1962, art. 13, §1º).

§2º O imposto retido na fonte sobre quaisquer rendimentos ou ganhos de capital somente poderá ser compensado na declaração de pessoa física ou jurídica, quando for o caso, **se o contribuinte possuir comprovante da retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora**, ressalvado o disposto nos §§1ºe2º do art. 7º, e no §1º do art. 8º (Lei n.º 7.450, de 1985, art. 55).

A despeito da posição restritiva da legislação, a jurisprudência administrativa vem levado alguns fatores em consideração para atribuir interpretação conforme os princípios da Verdade Material e do formalismo moderado, considerando que o dever instrumental de emitir e fornecer o informe de rendimentos e encaminhar a informação ao Fisco é da fonte pagadora, que pode, eventualmente, deixar de encaminhar as informações sobre as retenções ou encaminhá-las com erro, sendo **inoponível ao contribuinte beneficiário o ônus de possuir documento cuja emissão é de responsabilidade de um terceiro** sobre o qual o contribuinte beneficiário não possui qualquer poder coercitivo.

O posicionamento foi consolidado **na Súmula CARF n.º 143**, hoje vinculante para toda a administração tributária:

Súmula CARF n.º 143

A prova do imposto de renda retido na fonte deduzido pelo beneficiário na apuração do imposto de renda devido não se faz exclusivamente por meio do comprovante de retenção emitido em seu nome pela fonte pagadora dos rendimentos.

Acórdãos Precedentes:

9101-003.437, 9101-002.876, 9101-002.684, 9202-006.006, 1101-001.236, 1201-001.889, 1301-002.212 e 1302-002.076.

(Vinculante, conforme **Portaria ME n.º 410**, de 16/12/2020, DOU de 18/12/2020).

A Verdade Material, portanto, impõe reconhecer as retenções se o beneficiário do pagamento conseguir comprovar por outros meios de prova que sofreu aquelas retenções, **e tais meios de prova, não sendo elencados pela legislação** (até porque a lei elege um único meio de prova - os comprovantes de rendimento) **e nem unânimes na jurisprudência, oscilam a depender da mente do julgador e do caso concreto, o que confirma o papel da DRJ de indicar ao contribuinte o que se esperaria tivesse apresentado**, complementando, informações importantes mas ausentes do Despacho Decisório Eletrônico.

Ademais, o papel de orientação da DRJ é também fundamental nos casos, como o presente, em que verifica-se que na composição do Saldo Negativo foram computadas retenções decorrentes de pagamentos que, pelo regime de competência, referem-se a período de apuração anterior.

Fazendo coro com o voto vencedor proferido pelo II. Conselheiro Jeferson Teodorovicz no julgamento do processo de n.º 10983.904778/2013-50 passado em sessão de

agosto de 2021 na 1ª Turma da 2ª Câmara da 1ª Sessão de julgamento do CARF, evidentemente, no cenário ideal, o contribuinte deveria ter apresentado documentação vasta, atrelada a sua contabilidade, conciliando tais valores e demonstrando o recebimento do valor líquido para cada nota fiscal emitida.

Todavia, também no cenário ideal, munida de todo o conhecimento e aparato orçamentário que possui e dos quais carece a grande maioria dos contribuintes, a Receita Federal deveria antes mesmo da proclamação da decisão de primeiro grau, não só converter o processo em diligência para obter os documentos comprobatórios necessários ou complementares, como analisar casuisticamente a prova produzida indicando ao contribuinte meios alternativos de fazer e complementar a prova do direito creditório, considerando a inoponibilidade ao contribuinte de falhas na emissão do Comprovante de Rendimentos pelas fontes pagadoras.

Entretanto, o Direito não se aplica no mundo das ideias, mas no mundo dos fatos em que as Condições Normais de Temperatura e Pressão não se verificam, sendo portanto necessárias adequações por meio da atividade interpretativa de, a partir das fontes do Direito, criar a norma **no caso concreto**.

Sob esta ótica, impõe-se analisar o teor do Acórdão Recorrido e as provas produzidas pelo contribuinte para dialogar com a análise do direito creditório, inclusive após a prolação do Acórdão Recorrido.

O Acórdão Recorrido fez minuciosa análise das informações prestadas pelo contribuinte em sua DIPJ do ano-calendário em questão e dos 3 anos-calendário anteriores antes de deixar de reconhecer parte pequena do Direito Creditório diante da constatação de que a DIPJ do contribuinte não informava o oferecimento à tributação de rendimentos suficientes para fazer frente às retenções componentes de seu Saldo Negativo.

O Contribuinte, por seu turno, faz considerável exposição de posições doutrinárias e jurisprudenciais deste Conselho, mas pouco avança sobre o cerne dos debates: a prova do oferecimento à tributação. Apenas asseverou que havia oferecido os rendimentos à tributação, anexando 544 páginas de documentos contendo sua DCTF, uma planilha, e documentos variados jogados nos autos sem qualquer concatenação apta a afastar as informações colhidas pela autoridade julgadora de piso a partir da DIPJ.

Não se trata, portanto, de prova, mas da mera juntada de um expressivo volume de documentos cujo teor não se explica e cujas informações não foram concatenadas para fazer a prova do simples fato de que os rendimentos objeto das retenções pleiteadas foram oferecidos à tributação. A prova não se faz pela singela juntada de documentos, mas pela indicação de onde se encontra a informação relevante em cada documento, já que se trata de ônus do Contribuinte, e não do julgador buscar as agulhas perdidas no palheiro.

Tampouco é o caso de conversão do processo em diligência, pois o teor da prova a ser feita foi minuciosamente exposto no Acórdão Recorrido, o que permitiria ao Contribuinte tê-la produzido de maneira adequada, desincumbindo-se de seu ônus, ou de maneira minimamente suficiente para provocar no julgador dúvida razoável acerca da incorreção do Acórdão Recorrido.

3 Dispositivo

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso para, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Lucas Issa Halah