



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13896.901682/2017-31  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **1001-003.134 – 1ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 08 de novembro de 2023  
**Recorrente** AZUL LINHAS AÉREAS BRASILEIRA S.A.  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE (IRRF)**

Data do fato gerador: 01/04/2016

DCOMP. IRRF. PAGAMENTO INDEVIDO. COMPROVAÇÃO. CRÉDITOS LÍQUIDOS E CERTOS. NECESSIDADE. DOCUMENTOS DIVERSOS. OUTROS MEIOS DE PROVA. POSSIBILIDADE.

Na esteira da jurisprudência administrativa, a comprovação do direito creditório pleiteado, que deu azo ao pedido de compensação de Imposto de Renda Retido na Fonte-IRRF, não se limita aos comprovantes de recolhimento/retenção por parte da fonte pagadora, impondo sejam acolhidos outros documentos que se prestam a tanto, limitando-se as compensações, no entanto, ao limite do crédito reconhecido. A compensação levada a efeito pelo contribuinte extingue o crédito tributário, nos termos do artigo 156, inciso II, do CTN, conquanto que observados os requisitos legais inscritos na legislação de regência, notadamente artigo 74 da Lei nº 9.430/1996, especialmente a comprovação da liquidez e certeza do crédito pretendido, lastro da declaração de compensação, não se prestando para tanto a simples retificação da DCTF desacompanhada de outros elementos de prova, mormente documentos fiscais, que possibilitem a aferição da certeza do crédito e, bem assim, a efetividade do erro que ensejou a retificação.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Data do fato gerador: 01/04/2016

NORMAS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. LIVRE CONVICÇÃO DO JULGADOR. DECISÃO RECORRIDA. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Com esteio no artigo 29 do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas e razões ofertadas pela contribuinte, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária, não se cogitando em nulidade da decisão quando não comprovada a efetiva existência de preterição do direito de defesa do contribuinte.

NORMAS PROCESSUAIS. PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO APRESENTAÇÃO. APÓS IMPUGNAÇÃO. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE E VERDADE MATERIAL.

O artigo 16, § 4º, do Decreto nº 70.235/72, estabelece como regra geral para efeito de preclusão que a prova documental deverá ser apresentada juntamente à peça impugnatória, não impedindo, porém, que o julgador conheça e analise novos documentos ofertados após a defesa inaugural, em observância aos princípios da verdade material e da instrumentalidade dos atos administrativos, sobretudo quando se prestam a corroborar tese aventada em sede de impugnação e conhecida pelo julgador recorrido, em homenagem aos princípios retromencionados.

LIVRE CONVICÇÃO JULGADOR. PROVA PERICIAL.  
INDEFERIMENTO. NULIDADE ACÓRDÃO RECORRIDO.  
INEXISTÊNCIA.

Nos termos do artigo 29, do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora de primeira instância, na apreciação das provas, formará livremente sua convicção, podendo determinar diligência que entender necessária.

A produção de prova pericial deve ser indeferida se desnecessária e/ou protelatória, com arrimo no § 2º, do artigo 38, da Lei nº 9.784/99, ou quando deixar de atender aos requisitos constantes no artigo 16, inciso IV, do Decreto nº 70.235/72.

MATÉRIA NÃO SUSCITADA EM SEDE DE  
IMPUGNAÇÃO/MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE.  
PRECLUSÃO PROCESSUAL.

Afora os casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não devem ser conhecidas às razões/alegações constantes do recurso voluntário que não foram suscitadas na impugnação, tendo em vista a ocorrência da preclusão processual, conforme preceitua o artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, sob pena, inclusive, de supressão de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, em razão da preclusão de parte das alegações recursais, rejeitar a preliminar suscitada, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Beltcher da Silva - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Fernando Beltcher da Silva, José Roberto Adelino da Silva e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Fl. 3 do Acórdão n.º 1001-003.134 - 1ª Sejul/1ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 13896.901682/2017-31

## Relatório

AZUL LINHAS AÉREAS BRASILEIRA S.A., contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já devidamente qualificada nos autos do processo administrativo em epígrafe, apresentou DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO, objeto de PER/DCOMP n.º 38244.84297.220916.1.3.04-4110, de e-fls. 23/27, para fins de compensação de débito próprio com crédito decorrente de pagamento a maior de IRRF (0473), efetuado em 01/04/2016, no valor original declarado de R\$ 85.193,02, conforme peça inaugural do feito e demais documentos que instruem o processo.

Em Despacho Decisório, de fls. 31/37, da DRF em Barueri/SP, a autoridade fazendária não reconheceu o direito creditório pleiteado, não homologando, por conseguinte, a compensação declarada, determinando, ainda, a cobrança do respectivo débito confessado.

Com mais especificidade, entendeu aquela autoridade fiscal que o DARF no valor de R\$ 85.193,02 fora integralmente utilizado para pagamento do débito regularmente confessado em DCTF, *não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

Após regular processamento, a contribuinte interpôs manifestação de inconformidade, às e-fls. 59/62, a qual fora julgada improcedente pela 5ª Turma da DRJ em São Paulo/SP, o fazendo sob a égide dos fundamentos inseridos no Acórdão n.º 16-94.829, de 14 de maio de 2020, de e-fls. 379/382, assim ementado:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Data do fato gerador: 01/04/2016

Ementa: COMPENSAÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido. Deixando de fazê-lo, a compensação não pode ser homologada.

A restituição/compensação de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro, como ocorre com o IRRF, somente será feita a quem prove haver assumido referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.”

Em suma, entendeu a autoridade julgadora de primeira instância, que a contribuinte não logrou êxito em comprovar, com documentos hábeis e idôneos, o crédito pretendido, não se prestando a tanto a simples retificação da DCTF sem a devida comprovação do erro e/ou retificação dos demais documentos fiscais, além de não demonstrar ter assumido o encargo financeiro do indébito, na esteira dos preceitos do artigo 166 do CTN.

Irresignada, a contribuinte interpôs Recurso Voluntário, às e-fls. 392/417, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Preliminarmente, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, sob o argumento de haver alterado o critério jurídico de apuração do crédito objeto do lançamento fiscal, o que é vedado pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Mais precisamente, assevera ser defeso às autoridades julgadoras administrativas alterar a motivação legal e fática exposta no lançamento de ofício. Sua função, pelo contrário, restringe-se ao exame da procedência ou não das acusações nos estritos termos em que formuladas por ocasião da constituição do crédito tributário. Logo, se os motivos fáticos e jurídicos do lançamento diferem da motivação da decisão que o julga procedente, há alteração do critério jurídico, em violação aos arts. 142, 145 e 146 do CTN, como, aliás, prevê o art. 18, §3º, do Decreto 70.235/1972.

Esclarece que, inicialmente, fora obrigada a demonstrar a origem do crédito objeto de compensação, indicando os fundamentos jurídicos que demonstram que a retenção do IRRF em remessas realizadas à beneficiário residente na França foi indevidamente realizada, em virtude da aplicação do Tratado para evitar dupla tributação celebrado entre o Brasil e a França. E, posteriormente, demonstrar, no entendimento do julgador recorrido, ter suportado o ônus do tributo objeto da compensação, condição jamais aventada nos autos, o que acaba por representar supressão de instância e, portanto, a nulidade da decisão recorrida, consoante jurisprudência administrativa transcrita na peça recursal.

Alternativamente, na hipótese de não acolhimento da nulidade suscitada, pugna pela reabertura do prazo para apresentação de nova manifestação de inconformidade ou mesmo a conversão do julgamento em diligência, de maneira a apurar e comprovar a assunção do ônus do IRRF pela recorrente, nos pagamentos realizados a sociedade domiciliado no exterior.

No mérito, após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, aduzindo para tanto que o *Imposto de Renda retido na Fonte indevidamente recolhido pela Recorrente, nos pagamentos realizados à sociedade IATA - DUTCH CARIBBEAN - CURACAO, foi integralmente suportado pela Recorrente*, conforme documentos acostados aos autos (Doc. 03 – Planilha Cálculo IRRF).

Defende que a legislação de regência determina a apresentação dos documentos comprobatórios em sede de manifestação de inconformidade, contemplando, no entanto, exceções à regra, com esteio no princípio da verdade material, sobretudo com o fito de esclarecer os fatos postos em debate ou mesmo contrapor novos fatos ou alegações, com arrimo no artigo 16, §4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/1972.

Nessa toada, objetivando comprovar ter assumido integralmente o encargo do IRRF em comento, fez acostar aos autos junto ao recurso voluntário (i) *Invoice (Doc. 04)*; e (ii) *contrato de câmbio relativo à operação sujeita ao IRRF (Doc. 05)*; constando expressamente em ambos os documentos que o ônus do IRRF é integralmente arcado pela ora Recorrente, o que é operacionalizado por meio da cláusula de gross-up, tradicional em contratos desta natureza, impondo seja reconhecido o crédito pleiteado, uma vez rechaçado a justificativa denegatória do julgador recorrido.

Não bastasse isso, sustenta que a retificação procedida na DCTF comprova a origem os créditos, procedimento que, mesmo adotado posteriormente ao Despacho Decisório, tem o condão de verificar a efetiva inexistência de saldo a recolher em processos administrativos

de compensação, na linha dos precedentes referenciados no recurso, mormente com fulcro no princípio da verdade material.

Explicita a origem do crédito pretendido, objeto da compensação sob análise, concluindo que a retificação da DCTF efetuada pela contribuinte rechaçou qualquer dúvida quanto ao seu pleito, impondo o seu acolhimento ou mesmo remetido o processo à origem para apuração do direito creditório, notadamente possuindo a autoridade fazendária documentos suficientes para cruzar dados a analisar, através da natureza do débito e crédito demonstrado na PER/DCOMP e DCTF.

Acrescenta que a autoridade fiscal deveria ter solicitado mais esclarecimentos e/ou documentos para apurar devidamente a pretensão da empresa, e não refutá-la de pronto a pretexto de meros equívocos operacionais a que estão sujeitos todo e qualquer contribuinte, em total detrimento da verdade material, sob pena de enriquecimento sem causa da União.

Suscita a impossibilidade de tributação de renda relativa ao pagamento de serviços para sociedade residente na Guiana Francesa em função da aplicação do artigo VII do Tratado Brasil-França, corroborado pela legislação de regência e normas complementares do direito tributário transcrita na peça recursal.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Voluntário, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados, reconhecendo os créditos pretendidos e homologando as compensações declaradas, ou mesmo convertendo o julgamento em diligência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Conforme se depreende dos elementos que instruem o processo, pretende a recorrente a reforma do Acórdão atacado, o qual corroborou/manteve o Despacho Decisório que não reconheceu o direito creditório pleiteado e, portanto, não homologou a compensação declarada pela contribuinte, com base em crédito decorrente de pagamento a maior de IRRF (0473), efetuado em 01/04/2016, no valor original declarado de R\$ 85.193,02, consoante peça inaugural do feito.

Mais precisamente, a autoridade fazendária da origem, de início, entendeu por bem não homologar a compensação declarada, a pretexto de o DARF no valor de R\$ 85.193,02 ter sido integralmente utilizado para pagamento de débito regularmente confessado em DCTF, *não restando crédito disponível para compensação dos débitos informados no PER/DCOMP.*

Após a apresentação da manifestação de inconformidade, em que pese o julgador recorrido haver mantido a não homologação da compensação declarada, assim o fez em face da não comprovação do crédito pretendido, com documentos hábeis e idôneos, não se prestando a

tanto a simples retificação da DCTF sem a devida comprovação do erro e/ou retificação dos demais documentos fiscais, além de não demonstrar ter assumido o encargo financeiro do indébito, na esteira dos preceitos do artigo 166 do CTN.

Por sua vez, a contribuinte inconformada interpôs substancial recurso voluntário, se insurgindo contra as conclusões das autoridades fazendárias pretéritas, aduzindo inúmeras alegações, corroboradas pela documentação colacionada aos autos, as quais passamos a contemplar.

### **PRELIMINAR NULIDADE DECISÃO RECORRIDA**

Em sede de preliminar, pretende seja declarada a nulidade da decisão atacada, sob o argumento de haver alterado o critério jurídico de apuração do crédito objeto do lançamento fiscal, o que é vedado pelo artigo 146 do Código Tributário Nacional.

Mais precisamente, assevera ser defeso às autoridades julgadoras administrativas *alterar a motivação legal e fática exposta no lançamento de ofício. Sua função, pelo contrário, restringe-se ao exame da procedência ou não das acusações nos estritos termos em que formuladas por ocasião da constituição do crédito tributário. Logo, se os motivos fáticos e jurídicos do lançamento diferem da motivação da decisão que o julga procedente, há alteração do critério jurídico, em violação aos arts. 142, 145 e 146 do CTN, como, aliás, prevê o art. 18, §3º, do Decreto 70.235/1972.*

Esclarece que, inicialmente, fora obrigada a *demonstrar a origem do crédito objeto de compensação, indicando os fundamentos jurídicos que demonstram que a retenção do IRRF em remessas realizadas à beneficiário residente na França foi indevidamente realizada, em virtude da aplicação do Tratado para evitar dupla tributação celebrado entre o Brasil e a França.* E, posteriormente, demonstrar, no entendimento do julgador recorrido, ter suportado o ônus do tributo objeto da compensação, condição jamais aventada nos autos, o que acaba por representar supressão de instância e, portanto, a nulidade da decisão recorrida, consoante jurisprudência administrativa transcrita na peça recursal.

Alternativamente, na hipótese de não acolhimento da nulidade suscitada, pugna pela reabertura do prazo para apresentação de nova manifestação de inconformidade ou mesmo a conversão do julgamento em diligência, de maneira a apurar e comprovar *a assunção do ônus do IRRF pela recorrente, nos pagamentos realizados a sociedade domiciliado no exterior.*

Não obstante as substanciais razões de fato e de direito da recorrente, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar, como passaremos a demonstrar.

Destarte, a legislação de regência, de fato, estabelece hipóteses de nulidade dos atos administrativos, mais precisamente nos termos do artigo 59 do Decreto n.º 70.235/1972, que assim prescreve:

“Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)”

Na hipótese dos autos, ao suscitar a nulidade do Acórdão recorrido, em suma, assevera a contribuinte que o julgador de primeira instância teria *inovado os critérios de apuração do crédito tributário*, sem conquanto observar que estamos diante de PER/DCOMP onde a contribuinte confessa a existência do débito, inclusive mediante DCTF, e pleiteia o crédito pretendido.

Assim, não há se falar em constituição do crédito pela autoridade fazendária ou mesmo qualquer alteração do critério jurídico, eis que já se encontra constituído pela própria contribuinte e, uma vez não homologada a compensação declarada, ocorre a simples cobrança de tais débitos por parte da autoridade fazendária.

Neste contexto, não faz qualquer sentido a discussão quanto a constituição do crédito tributário decorrente da glosa da compensação da contribuinte e, por conseguinte, de alterações em critérios de apuração. Mesmo porque a apuração fora procedida pela própria contribuinte.

Dessa forma, não se cogita em nulidade do Acórdão recorrido, especialmente quando o julgador de primeira instância dissertou sobre o tema objeto da demanda, com base nos fundamentos e provas que entendeu pertinentes, formando livremente sua convicção no sentido de não acolher o pleito da contribuinte.

### **DO CONHECIMENTO DAS PROVAS JUNTADAS AO RECURSO VOLUNTÁRIO**

No seu recurso, sustenta a contribuinte que a legislação de regência determina a apresentação dos documentos comprobatórios em sede de manifestação de inconformidade, contemplando, no entanto, exceções à regra, com esteio no princípio da verdade material, sobretudo com o fito de esclarecer os fatos postos em debate ou mesmo contrapor novos fatos ou alegações, com arrimo no artigo 16, §4º, alínea “c”, do Decreto nº 70.235/1972.

E para tanto, objetivando comprovar ter assumido integralmente o encargo do IRRF em comento, fez acostar aos autos junto ao recurso voluntário (i) *Invoice (Doc. 04)*; e (ii) *contrato de câmbio relativo à operação sujeita ao IRRF (Doc. 05)*; *constando expressamente em ambos os documentos que o ônus do IRRF é integralmente arcado pela ora Recorrente, o que é operacionalizado por meio da cláusula de gross-up, tradicional em contratos desta natureza*, impondo seja reconhecido o crédito pleiteado, uma vez rechaçado a justificativa denegatória do julgador recorrido.

Como se constata, de início, a resolução da demanda perpassa pela eterna discussão a propósito da preclusão processual em confrontação com o princípio da verdade material, seus limites e requisitos.

Isto porque, a base de sustentação do recurso voluntário é a pretensa comprovação do direito da contribuinte a partir dos documentos colacionados aos autos somente em sede de segunda instância, os quais, em tese, poderiam estar atingidos pela preclusão.

Consoante se infere dos autos, conclui-se que a pretensão da contribuinte quanto ao conhecimento de aludida documentação, merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a respeito do tema, como passaremos a demonstrar.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito, cumpre trazer à baila a legislação tributária específica que regulamenta a matéria, mais precisamente artigos 16 e 17 do Decreto n.º 70.235/72, que assim prescrevem:

“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: (Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente;(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.(Incluído pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei n.º 9.532, de 1997) (Produção de efeito)”

Dessa forma, salvo nos casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de recurso voluntário ou posteriormente, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação, considerando tacitamente confessada pela contribuinte a parte do lançamento não contestada, operando a constituição definitiva do crédito tributário com relação a esses levantamentos, mormente em razão de não se instaurar o contencioso administrativo para tais questões. De igual sorte, nas hipóteses de pedido de restituição/compensação, devendo o contribuinte observar a mesma regra acima.

A grande celeuma, em verdade, trata-se em definir quando estaremos diante da preclusão inafastável e quando poderá ser rechaçada em face dos permissivos legais que regem o tema ou mesmo em homenagem ao princípio da verdade material.

Em nosso sentir, o certo é que nem podemos pender para um lado ou para outro, firmando de pronto convencimento sobre a questão. Ou seja, em verdadeira confrontação, não devemos admitir a preclusão como instituto absoluto e sólido, bem como não podemos abrir mão do regramento processual a todo instante em observância ao princípio da verdade material.

Melhor elucidando, de um lado, não se pode cogitar em conhecer de uma prova ou documento a todo momento, independente de quaisquer explanações e/ou justificativas, ou

mesmo quando impertinentes e meramente protelatórias, tendentes a confundir a análise da demanda. De outro, inexistente razão de não se tomar conhecimento de documentação fundamental ao deslinde da controvérsia, mesmo que ofertada em momento posterior à defesa inaugural, especialmente em homenagem ao dever do julgador de buscar a verdade material.

Diante dessas considerações, chegamos a simples conclusão que cada caso concreto deverá ser analisado individualizadamente, ressaltando suas próprias peculiaridades, não se devendo firmar convencimento, como questão de direito, escorado na preclusão ou no princípio da verdade material, os quais irão se sobressair por suas próprias especificidades.

Na hipótese dos autos, desde o pedido inaugural, a contribuinte vem sustentando possuir créditos decorrentes de indébito de IRRF, não tendo, no entanto, comprovado sua pretensão, no entendimento do julgador recorrido, uma vez que a documentação acostada aos autos nas instâncias pretéritas, mais precisamente DCTF retificadora, isoladamente, não teria demonstrado os créditos declarados, além da assunção do encargo do tributo.

Por sua vez, com o fito de comprovar os créditos pretendidos, a contribuinte juntou ao recurso voluntário a seguinte documentação: (i) Invoice (Doc. 04); e (ii) contrato de câmbio relativo à operação sujeita ao IRRF (Doc. 05); constando expressamente em ambos os documentos que o ônus do IRRF é integralmente arcado pela ora Recorrente, o que é operacionalizado por meio da cláusula de gross-up, tradicional em contratos desta natureza; visando contrapor argumento da decisão combatida.

Inobstante a contribuinte somente ter trazido à colação referida documentação junto ao recurso voluntário, mister se faz analisá-la e acolhê-la, se for o caso, com fulcro nos princípios da instrumentalidade processual e da verdade material, uma vez corroborar alegação suscitada desde a defesa inaugural, bem como procurar contrapor a argumento do julgador de primeira instância. Em outras palavras, muito embora se apresente como prova nova, tal documentação vem a reforçar a tese já aventada pela contribuinte na manifestação de inconformidade e conhecida pelo julgador recorrido, fato que oferece guarida ao seu pleito.

A propósito da matéria, o ilustre doutrinador Márcio Pestana se manifesta com muita propriedade, nos seguintes termos:

“O princípio da verdade material possui contornos bem específicos no processo administrativo, e, portanto, no processo administrativo-tributário. Significa que a Administração Pública, no desenrolar do processo administrativo, possui o dever de a ele carrear todos os dados, registros, informações etc. que possua ou que venha a deles tomar conhecimento, independentemente do que o Administrado tenha já realizado ou pretenda ainda realizar no tocante à produção de provas.

Quer-se dizer que a Administração Pública, que, sobejamente, está a serviço do interesse público e, portanto, coletivo, deve incessantemente buscar mensagens sobre o objeto que sejam relevantes à controvérsia, seja referindo-se ao evento, seja referindo-se ao fato jurídico, não se limitando a conformar-se com a verdade formal; isto é, aquela constante do suporte físico que se designa processo administrativo-tributário, ou dos autos, como, corriqueiramente, diz-se.” (PESTANA, Márcio. A Prova no Processo Administrativo Tributário. Rio de Janeiro. CAMPUS Jurídico, 2007. p. 52-53)

Por seu turno, o renomado doutrinador James Marins, ao analisar o tema assim preleciona:

“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 formalização 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. (MARINS, James. Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial). São Paulo. Dialética, 3ª Edição, 2003. p. 179)

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se infere dos Acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais e do Primeiro Conselho de Contribuintes, com suas ementas abaixo transcritas:

“PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO – PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO – PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL - A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "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. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento [...]”(3ª Turma da CSRF – Acórdão n.º CSRF/03-04.371 – Processo n.º 10825.001713/96-01, Sessão de 16/05/2005)

“Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

Ano-calendário: 2000, 2001, 2003

PROVAS ACOSTADAS AOS AUTOS APÓS O PRAZO DE INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO - IMPRESCINDIBILIDADE DA ANÁLISE PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA - VERDADE MATERIAL - A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, exceto se comprovado a ocorrência de uma das hipóteses do art. 16, § 4º, do Decreto n.º 70.235/72. Essa é a regra geral insculpida no Processo Administrativo Fiscal Federal. Entretanto, os Regimentos dos Conselhos de Contribuinte e da Câmara Superior de Recursos Fiscais sempre permitiram que as partes pudessem acostar memoriais e documentos que reputassem imprescindíveis à esmerada solução da lide. Em homenagem ao princípio da verdade material, pode o relator, após análise perfunctória da documentação extemporaneamente juntada, e considerando a relevância da matéria, integrá-la aos autos, analisando-a, ou convertendo o feito em diligência. [...]” (Sexta Câmara do Primeiro Conselho – Acórdão n.º 106-16.716 – Processo n.º 10120.003058/2005-15, Sessão de 22/01/2008)

Com mais especificidade, a 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contemplar a matéria, à sua unanimidade, entendeu por bem admitir o conhecimento de documentos ofertados somente em sede de recurso voluntário, em observância ao princípio da verdade material, mormente em razão de possibilitar a revisão do lançamento, como se extrai do Acórdão n.º 9202-001.781, Sessão de 28/09/2011, da lavra do ilustre Conselheiro Francisco Assis de Oliveira Junior, com a seguinte ementa:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/1997 a 28/02/1997, 01/11/1997 a 31/12/1997, 01/03/1998 a 31/12/1998

DOCUMENTOS. JUNTADA POSTERIOR À IMPUGNAÇÃO. REVISÃO DO LANÇAMENTO. VERDADE MATERIAL.

Embora apresentados após a impugnação, os documentos juntados importam revisão do lançamento, em obediência ao princípio da verdade material que rege o processo administrativo. Empreitada total, a responsabilidade solidária se elide com a adoção dos procedimentos previstos na legislação.

Recurso especial negado.” (Processo n.º 36402.000091/200430)

*In casu*, o que torna ainda mais digno de realce é que os documentos ora colacionados se prestam (teoricamente) a reforçar tese suscitada desde a defesa de primeira instância, qual seja, comprovação do indébito de IRRF, impondo o seu conhecimento, notadamente quando se destina a contrapor argumento do julgador recorrido de não demonstração da assunção do encargo do tributo, onde o dever de comprovação é da própria recorrente e que ora reforça sua tese.

Dessa forma, impõe-se determinar o conhecimento de aludida documentação acostada aos autos junto ao recurso voluntário.

### **MÉRITO**

No mérito, após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, aduzindo para tanto que o *Imposto de Renda retido na Fonte indevidamente recolhido pela Recorrente, nos pagamentos realizados à sociedade IATA - DUTCH CARIBBEAN - CURACAO, foi integralmente suportado pela Recorrente*, conforme documentos acostados aos autos (Doc. 03 – Planilha Cálculo IRRF).

Nessa toada, objetivando comprovar ter assumido integralmente o encargo do IRRF em comento, fez acostar aos autos junto ao recurso voluntário (i) *Invoice (Doc. 04)*; e (ii) *contrato de câmbio relativo à operação sujeita ao IRRF (Doc. 05)*; *constando expressamente em ambos os documentos que o ônus do IRRF é integralmente arcado pela ora Recorrente, o que é operacionalizado por meio da cláusula de gross-up, tradicional em contratos desta natureza*, impondo seja reconhecido o crédito pleiteado, uma vez rechaçado a justificativa denegatória do julgador recorrido.

Não bastasse isso, sustenta que a retificação procedida na DCTF comprova a origem os créditos, procedimento que, mesmo adotado posteriormente ao Despacho Decisório, tem o condão de *verificar a efetiva inexistência de saldo a recolher em processos administrativos de compensação*, na linha dos precedentes referenciados no recurso, mormente com fulcro no princípio da verdade material.

Explicita a origem do crédito pretendido, objeto da compensação sob análise, concluindo que a retificação da DCTF efetuada pela contribuinte rechaçou qualquer dúvida quanto ao seu pleito, impondo o seu acolhimento ou mesmo remetido o processo à origem para apuração do direito creditório, notadamente possuindo a autoridade fazendária documentos suficientes para cruzar dados a analisar, através da natureza do débito e crédito demonstrado na PER/DCOMP e DCTF.

Acrescenta que a autoridade fiscal deveria ter solicitado mais esclarecimentos e/ou documentos para apurar devidamente a pretensão da empresa, e não refutá-la de pronto a

pretexto de meros equívocos operacionais a que estão sujeitos todo e qualquer contribuinte, em total detrimento da verdade material, sob pena de enriquecimento sem causa da União.

Como se observa, o cerne da questão posta em debate nestes autos se fixa basicamente nos elementos de prova tendentes a comprovar o direito creditório requerido pela contribuinte, notadamente o indébito de IRRF.

De um lado, a autoridade julgadora recorrida, em que pese reconhecer a validade formal da retificação procedida pela contribuinte na DCTF, não acolheu a pretensão da empresa a pretexto da inexistência de outros documentos hábeis e idôneos para o fim pretendido, além de não demonstrar ter assumido o encargo financeiro do indébito, na esteira dos preceitos do artigo 166 do CTN.

Em outra via, a recorrente se socorre da jurisprudência do CARF, a qual admite outros meios de prova para fins de comprovação do indébito alegado pela empresa, mormente quando escorado em DCTF retificada, mesmo após o Despacho Decisório, bem como demonstrando ter assumido o ônus do tributo, impondo a homologação da compensação declarada.

Destarte, de conformidade com o artigo 156, inciso II, do Código Tributário, de fato, a compensação levada a efeito pelo contribuinte, conquanto que observados os requisitos legais, é modalidade de extinção do crédito tributário, senão vejamos:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

[...]

II – a compensação;

[...]”

Com mais especificidade, o artigo 170 do mesmo Diploma Legal, ao tratar da matéria, atribui à lei o poder de disciplinar referido procedimento, nos seguintes termos:

“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.”

Em atendimento aos preceitos contidos no dispositivo legal encimado, o artigo 74 da Lei n.º 9.430/96 contemplou a compensação no âmbito da Receita Federal do Brasil, estabelecendo o regramento para tanto, *in verbis*:

“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 n.º 10.637, de 2002)(Vide Decreto n.º 7.212, de 2010)(Vide Medida Provisória n.º 608, de 2013)(Vide Lei n.º 12.838, de 2013)(Vide Medida Provisória n.º 1.176, de 2023)

Observe-se, que as normas legais acima transcritas são bem claras, não deixando margem de dúvidas a respeito do tema. Com efeito, dentre outros requisitos a serem

estabelecidos pela Receita Federal, é premissa básica que **a compensação somente poderá ser levada a efeito quando devidamente comprovado o direito creditório que se funda a declaração de compensação.**

Em outras palavras, exige-se, portanto, que o direito creditório que a contribuinte teria utilizado para efetuar as compensações com débitos tributários seja líquido e certo, passível de aproveitamento. Não se pode partir de um pretensão crédito para se promover compensações, ainda que, em relação ao direito propriamente dito, o requerimento da contribuinte esteja devidamente amparado pela legislação ou mesmo por decisão judicial.

Por sua vez, a jurisprudência administrativa consolidou entendimento mais amplo de matéria probatória, possibilitando seja comprovado o direito creditório arguido, *in casu*, atinente ao indébito do IRRF, por outros meios de prova, afora os comprovantes de recolhimentos/retenções, na esteira dos preceitos da Súmula CARF n.º 143, com o seguinte enunciado:

“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.”

A propósito da matéria, convém registrar ser princípio comezinho do direito que o ônus da prova cabe a quem alega (artigo 373 do CPC), afora as exceções legais (presunções legais, por exemplo), inscritas, portanto, na legislação de regência, o que não se vislumbra no caso sob análise, onde a contribuinte é quem argumenta possuir crédito e, nesta toada, deverá comprovar o seu direito.

É bem verdade que o Fisco, sobretudo após a edição do Decreto n.º 9.094/2017, não pode exigir do contribuinte documentos e/ou comprovantes que constam de sua base de dados, impondo sejam extraídos diretamente dos seus respectivos sistemas fazendários.

Entrementes, na linha do assentado no recurso voluntário e acima ratificado, a jurisprudência administrativa vem admitindo outros meios de prova para comprovar o crédito pretendido.

Na hipótese vertente, consoante restou reconhecido pela própria decisão recorrida, a contribuinte retificou sua DCTF, o que fora admitido como válido, e apresentou outros documentos, os quais, no entendimento do julgador de primeira instância, não teriam o condão de corroborar sua pretensão, uma vez que a empresa não teria apresentado outros elementos de prova, notadamente fiscais, de maneira a demonstrar o crédito pretendido, senão vejamos:

“ No caso vale lembrar que a DCTF (Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais), instituída pela IN SRF n.º 126/98, constitui confissão de dívida nos termos do artigo 5º, § 1º, do Decreto-lei n.º 2.124/84, que dispõe que “*O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário, constituirá confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito*”.

Cumprido observar, ainda, que a DCTF retificadora que tenha por objeto alterar os débitos relativos a tributos e contribuições entregue após o início de qualquer procedimento fiscal, como no presente caso (a ciência do despacho decisório ocorreu em 11/05/2017), somente pode ser aceita no âmbito do contencioso administrativo fiscal se guardar consonância com o conteúdo das outras declarações prestadas pelo

contribuinte à RFB. Lembre-se, em adição, que tal retificação ainda deve ser restar acompanhada de elementos de prova bastantes para confirmar a efetiva ocorrência do equívoco objeto da retificação, na esteira da norma veiculada no art. 147, §1º, do CTN, e item 13.1 do Parecer Normativo COSIT n.º. 2/2015, a seguir transcrito:

[...]

Assim, consideram-se devidos os valores confessados em DCTF, exceto se o interessado lograr comprovar ter incorrido em erro em seu preenchimento, mediante documentação hábil e legítima, em atenção ao princípio da verdade material.

Vale ressaltar que a prevalência do princípio da verdade material não transfere o ônus da prova que, no caso de postulação de direito creditório, recai sobre o contribuinte.

[...]

Os créditos declarados pelos contribuintes devem obrigatoriamente refletir a apuração corretamente escriturada, sujeitando-se, assim, à comprovação documental para aferição da certeza do crédito pleiteado.

Assim sendo, a prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição, compete ao sujeito passivo que teria, supostamente, efetuado pagamentos indevidos. Decorre, daí, que o pleito deve estar necessariamente instruído com as provas nas quais se fundamenta, sob pena de pronto indeferimento. [...]"

*In casu*, visando contrapor o Acórdão recorrido, a contribuinte acostou aos autos junto ao recurso voluntário a DCTF, o contrato e o DARF, o que, em nosso entendimento, igualmente, não se presta a comprovar seu direito creditório.

Isto porque, a DCTF já era de conhecimento das autoridades fiscais e a análise do processo já havia sido procedida com base neste documento, que, isoladamente, não comprovaria o seu crédito, consoante explicitado no *decisum* guerreado, sobretudo quando desassociada de outra documentação contábil, demonstrando o erro que teria incorrido inicialmente na apuração do imposto e objeto da retificação, o que impõe a manutenção da decisão neste ponto.

Relativamente à assunção do encargo do tributo, a recorrente fez acostar aos autos documentos na língua inglesa, não indicando ou mesmo esclarecendo com maiores detalhes, mormente em português, a disposição contratual que corrobora sua alegação.

De toda sorte, ainda que demonstrada tal exigência legal, inscrita no artigo 166 do CTN, não restou comprovada a liquidez e certeza do direito creditório pleiteado, o que inviabiliza o acolhimento do pleito da contribuinte.

Em relação ao pedido de diligência para produção de prova, igualmente, melhor sorte não socorre a contribuinte, especialmente em razão de não atender os requisitos para concessão da perícia, inscritos no artigo 16, inciso IV, do Decreto 70.235/72.

Com efeito, a produção de prova pericial se faz necessária quando indispensável ao deslinde da questão, não se prestando para fins protelatórios, o que impõe o seu indeferimento nos termos do artigo 38, § 2º da Lei nº 9.784/99 c/c o artigo 16, inciso IV, § 1º do Decreto 70.235/72, *in verbis*:

“Lei 9.784/99

Art. 38.

[...]

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.”

“Decreto 70.235/72

Art. 16.

[...]

IV - as diligências, ou perícias que o impugnante pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, assim como, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito;

§ 1º - Considerar-se-á não formulado o pedido de diligência ou perícia que deixar de atender aos requisitos previstos no inciso IV do art. 16.”

Mais a mais, tratando-se de matéria de fato, caberia a contribuinte ao ofertar a sua defesa produzir a prova em contrário através de documentação hábil e idônea. Não o fazendo, é de se manter o Acórdão recorrido.

Registre-se, por fim, que a contribuinte em seu Recurso Voluntário, a exemplo das fases anteriores do processo administrativo, não apresentou nenhuma documentação complementar capaz de comprovar que a regularidade da declaração de compensação procedida.

No que tange a jurisprudência trazida à colação pela recorrente, mister elucidar, com relação às decisões exaradas pelo Judiciário, que os entendimentos nelas expresso sobre a matéria ficam restritos às partes do processo judicial, não cabendo a extensão dos efeitos jurídicos de eventual decisão ao presente caso, até que nossa Suprema Corte tenha se manifestado em definitivo a respeito do tema.

No que concerne ao insurgimento da contribuinte em relação a impossibilidade de tributação de renda relativa ao pagamento de serviços para sociedade residente na Guiana Francesa em função da aplicação do artigo VII do Tratado Brasil-França, impende registrar que não merece aqui tecer maiores considerações a respeito do tema, uma vez já atingidas pela preclusão, eis que não ofertadas em sede de impugnação. É o que se extrai do artigo 17 do Decreto nº 70.235/72, como segue:

“ Decreto nº 70.235/72

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.”

A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, conforme se extrai dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/1991 a 30/09/1995

PIS. APRESENTAÇÃO DE ALEGAÇÕES E PROVAS DOCUMENTAIS APÓS PRAZO RECURSAL. PRECLUSÃO. As alegações e provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a impugnação, salvo nos casos expressamente admitidos em lei. Consideram-se precluídos, não se tomando conhecimento das provas e argumentos apresentados somente na fase recursal. [...] (*Primeira Câmara do Segundo Conselho, Recurso n.º 149.545, Acórdão n.º 201-81255, Sessão de 03/07/2008*)

“PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - PRECLUSÃO - Escoado o prazo previsto no artigo 33 do Decreto n.º 70.235/72, opera-se a preclusão do direito da parte para reclamar direito não argüido na impugnação, consolidando-se a situação jurídica consubstanciada na decisão de primeira instância, não sendo cabível, na fase recursal de julgamento, rediscutir ou, menos ainda, redirecionar a discussão sobre aspectos já pacificados, mesmo porque tal impedimento ainda se faria presente no duplo grau de jurisdição, que deve ser observado no contencioso administrativo tributário. Recurso não conhecido nesta parte. COFINS - CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - LANÇAMENTO DE OFÍCIO - Constatada, em procedimento de fiscalização, a falta de cumprimento da obrigação tributária, seja principal ou acessória, obriga-se o agente fiscal a constituir o crédito tributário pelo lançamento, no uso da competência que lhe é privativa, vinculada e obrigatória. JUROS DE MORA - O artigo 161 do CTN autoriza, expressamente, a cobrança de juros de mora à taxa superior a 1% (um por cento) ao mês-calendário, se a lei assim o dispuser. TAXA SELIC - Correta a cobrança da Taxa Referencial do Sistema de Liquidação e de Custódia - SELIC como juros de mora, a partir de 01/01/1997, para débitos com fatos geradores até 31/12/1994, não pagos no vencimento da respectiva obrigação. Recurso a que se nega provimento.” (*Terceira Câmara do Segundo Conselho, Recurso n.º 111.167, Acórdão n.º 203-07328, Sessão de 23/05/2001*) (grifamos)

Dessa forma, salvo nos casos em que a legislação de regência permite ou mesmo nas hipóteses de observância ao princípio da verdade material, não merece conhecimento a matéria aventada em sede de recurso voluntário ou posteriormente, que não tenha sido objeto de contestação na impugnação/manifestação de inconformidade, considerando tacitamente confessada pela contribuinte a parte do lançamento não contestada, operando a constituição definitiva do crédito tributário com relação a esses levantamentos, mormente em razão de não se instaurar o contencioso administrativo para tais questões, sob pena, inclusive, de supressão de instância. Entendimento que se presta, igualmente, para os pedidos de compensação.

Partindo dessas premissas, em que pese entendermos que nestes casos é de se conhecer integralmente do recurso voluntário, mas não das razões preclusas, tendo em vista que o pressuposto de conhecimento é a tempestividade, diante do posicionamento majoritário do Colegiado no sentido de conhecimento parcial da peça recursal em situações desta natureza, nos quedamos a este entendimento, em homenagem à economia processual.

Quanto às demais alegações da contribuinte, não merece aqui tecer maiores considerações, uma vez não serem capazes de ensejar a reforma da decisão recorrida, especialmente quando desprovidos de qualquer amparo legal ou fático, bem como já devidamente rechaçadas pelo julgador de primeira instância.

Assim, escoreita a decisão recorrida devendo nesse sentido ser mantida a não homologação da declaração de compensação sob análise, uma vez que a contribuinte não logrou infirmar os elementos colhidos pela Fiscalização que serviram de base ao indeferimento do seu pleito, atraindo para si o *onus probandi* dos fatos alegados. Não o fazendo razoavelmente, não há como se acolher a sua pretensão.

Por todo o exposto, estando o Acórdão recorrido em consonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO DE CONHECER PARCIALMENTE DO RECURSO VOLUNTÁRIO**, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão de primeira instância e, no mérito, **NEGAR-LHE PROVIMENTO**, mantendo incólume a decisão de primeira instância, pelos seus próprios fundamentos.

(documento assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira